Criterio **1** de **2** de la resolución: **00/06355/2020/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **11/02/2021**

Asunto:
Impuesto sobre Sociedades. Pagos fraccionados mínimos. Efectos temporales de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de julio de 2020, recaída en la cuestión de inconstitucionalidad 1021-2019 (en adelante STC), declarando la inconstitucionalidad del Real Decreto-Ley 2/2016, de 30 de septiembre.

Criterio:
La declaración de inconstitucionalidad del Real Decreto-Ley 2/2016 efectuada por la STC implica su expulsión del ordenamiento jurídico, con efectos ex tunc, extendiéndose la inconstitucionalidad declarada solo a los pagos fraccionados efectuados de conformidad con dicha norma, pero NO a los pagos fraccionados efectuados en el ámbito normativo de la Ley 6/2018 y de la Ley 8/2018. La tacha de inconstitucionalidad afecta solo a dicha norma, y en tanto que vehículo jurídico inadecuado, es decir, por la indebida utilización del instrumento del decreto ley, por lo que no autoriza, en modo alguno, a extender el pronunciamiento a los pagos fraccionados para cuya regulación no ha sido empleado dicho instrumento.

Criterio reiterado en RG 2836/2020, de 22-02-2021

Referencias normativas:
RDLey 2/2016 Medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público
Ley 6/2018 Presupuestos Generales del Estado para el año 2018
71
Ley 27/2014 Impuesto sobre Sociedades
27
28
DA.14

Conceptos:
Constitucionalidad
Efectos
Impuesto sobre sociedades
Pagos fraccionados
Sentencia

Texto de la resolución:

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 11 de febrero de 2021

PROCEDIMIENTO: 00-06355-2020

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **XZ SL** - NIF ...

REPRESENTANTE: ... - NIF ...

DOMICILIO: ... (MADRID) – España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 30/10/2020 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 22/10/2020 contra resolución de recurso de reposición de 13 de octubre de 2020, desestimatorio de acuerdo acumulado de resolución de solicitudes de rectificación de autoliquidaciones, relativos a los Pagos fraccionados (modelo 222) IS, Primer, Segundo y Tercer Trimestre de 2018.

SEGUNDO.- Con fecha 22 de junio de 2020 la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios (DAST) de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC) dictó Acuerdo de resolución acumulado, desestimando tres solicitudes de rectificación de autoliquidación, concepto Impuesto sobre Sociedades, Pagos fraccionados Primer, Segundo y Tercer Trimestre de 2018 y en la medida en que dicha rectificación pudiese afectar a la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2018 (modelo 220), si así se considerase oportuno, todo ello como consecuencia de la aplicación de la sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de julio de 2020 recaída en la Cuestión de inconstitucionalidad núm.1021-2019.

TERCERO.- Interpuesto recurso de reposición contra dicho Acuerdo, fue desestimado con fecha 13 de octubre de 2020 y notificado el 15 de octubre siguiente.

CUARTO.- Con fecha 22 de octubre de 2020, la entidad interpuso contra la desestimación del recurso de reposición la presente reclamación económico-administrativa (REA) con número de referencia 00/06355/2020.
Puesto de manifiesto el expediente, la interesada formuló el 11 de diciembre de 2020, escrito de alegaciones. En el mismo, entre otras circunstancias, expone :

"De acuerdo con lo preceptuado en la disposición adicional decimocuarta de la Ley del IS, mi representada procedió a presentar los modelos 222 de pago fraccionado del IS (régimen de consolidación fiscal) correspondientes al primer, segundo y tercer pago fraccionado de 2018 con las siguientes cuantías:

- Respecto del primer pago fraccionado de 2018, el modelo 222 presentado el 19 de abril de 2018 arrojaba un resultado a ingresar (casilla 34) de 186.339.259,48 euros, cuantía que coincide con el pago fraccionado mínimo dado que el resultado de la liquidación (casilla 32) es igual a cero.

- Respecto del segundo pago fraccionado de 2018, el modelo 222 presentado el 18 de octubre de 2018 arrojaba un resultado a ingresar (casilla 34) de 553.291.270,61 euros, cuantía que coincide con el pago fraccionado mínimo dado que el resultado de la liquidación (casilla 32) es igual a cero.

- Respecto del tercer pago fraccionado de 2018, el modelo 222 presentado el 18 de diciembre de 2018 arrojaba un resultado a ingresar (casilla 34) de 46.644.648,35 euros, cuantía que coincide con el pago fraccionado mínimo dado que el resultado de la liquidación (casilla 32) es igual a cero.

Es decir, tanto en el primer, como en el segundo como en el tercer pago fraccionado de 2018, aplicó el pago fraccionado mínimo establecido en la disposición adicional decimocuarta de la Ley del IS y, de no haber aplicado el mismo, el resultado a ingresar de los tres pagos fraccionados hubiese sido igual a cero.

Posteriormente, el 23 de julio de 2019, dentro del plazo establecido al efecto, mi representada procedió a la presentación de modelo 220 de autoliquidación del IS (régimen de consolidación fiscal) en el que en las casillas 00601, 00603 y 00605 se incluyeron respectivamente, el primer, segundo y tercer pago fraccionado del IS por las cuantías anteriormente indicadas. A estos efectos, el resultado a devolver de la liquidación (casilla 00621) ascendió a 796.025.546,06 euros, resultado de sumar a la cuota del período a devolver (casilla 00599) 11.651.962,07 euros, el importe del primer, segundo y tercer pago fraccionado (784.373.583,99 euros).

La devolución del importe del resultado de la liquidación del IS fue realizada a mi representada el 8 de abril de 2020. Esta devolución se realizó a mi representada con los intereses de demora correspondientes al período que va entre 25 de enero de 2020 y 8 de abril de 2020 por haber transcurrido más de 6 meses desde la finalización del plazo reglamentario para la presentación de la autoliquidación del IS en aplicación de lo establecido en el apartado 4 del artículo 127 de la Ley del IS.

Asimismo, en fecha 24 de febrero de 2020 mi representada procedió a presentar solicitud de rectificación de autoliquidación del primer, segundo y tercer pago fraccionado de 2018 al entender que el pago fraccionado mínimo aplicable en los tres períodos referidos resultaba improcedente por inconstitucional."

En síntesis, esgrime las alegaciones, que :

PRIMERA.- SOBRE LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL RDL 2/2016 Y SUS CONSECUENCIAS.

SEGUNDA.- SOBRE LA IMPOSIBILIDAD DE QUE UNA LEY DE PRESUPUESTOS MODIFIQUE UN TRIBUTO SIN QUE UNA LEY TRIBUTARIA SUSTANTIVA ASÍ LO PREVEA.

TERCERA.- SOBRE LA VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA DEL ARTÍCULO 31.1 DE LA CE

CUARTA.- SOBRE LA DEVOLUCIÓN QUE MEDIANTE EL PRESENTE ESCRITO SOLICITA MI REPRESENTADA: EL EFECTO FINANCIERO DE LOS PAGOS FRACCIONADOS.

Y finalmente, como petitum, solicita:

"que por parte de ese TEAC se proceda a considerar el primer, segundo y tercer pago fraccionado de 2018 como ingresos indebidos y, en consecuencia, se reconozca la procedencia del devengo de intereses de demora sobre los mismos en favor de mi representada así como de los intereses de demora sobre los intereses de demora devengados por dichos pagos fraccionados en los términos anteriormente expuestos."

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:
Si se ajusta a derecho la resolución del recurso de reposición y en consecuencia, procedencia o no de las solicitudes de rectificación de autoliquidación del primer, segundo y tercer pago fraccionado del IS de 2018.

TERCERO.- El objeto fundamental de la controversia y motivo de las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones referidas, cuya denegación constituye el origen de la presente reclamación consiste en determinar cuál es la eficacia de la sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de julio de 2020 recaída en la Cuestión de inconstitucionalidad núm.1021-2019 (en adelante, STC).
En síntesis, la Dependencia administrativa considera que la declaración de inconstitucionalidad implica la consideración como indebidos de los ingresos de pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades realizados conforme a la Disposición Adicional Decimocuarta de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, durante la vigencia del Real Decreto-Ley 2/2016, norma declarada inconstitucional; es decir, a los pagos fraccionados correspondientes al segundo y tercer pago fraccionado del ejercicio 2016, y al primer, segundo y tercer pago fraccionado del ejercicio 2017, pero no afecta a los pagos fraccionados realizados bajo la vigencia de la redacción dada a la citada Disposición Adicional por el artículo 71 de la Ley 6/2018, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, ni por el artículo 4 Ley 8/2018.

Frente a ello, la reclamante sostiene que la declaración de inconstitucionalidad del RDL 2/2016 extiende sus efectos más allá de los pagos fraccionados de 2016 y 2017 y en particular, por lo que aquí respecta, especialmente al primer pago fraccionado de 2018 pero, sin duda también, al segundo y tercer pago fraccionado de dicho ejercicio.

CUARTO.- Exposición de la Normativa relevante.

La Disposición Adicional Decimocuarta de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, en redacción dada por el **Real Decreto-Ley 2/2016,** de 30 de septiembre, establecía:

"Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, se añade una disposición adicional decimocuarta en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que queda redactada de la siguiente forma:

«Disposición adicional decimocuarta. Modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados.

1. Los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, sea al menos 10 millones de euros, deberán tener en cuenta, en relación con los pagos fraccionados que se realicen en la modalidad prevista en el apartado 3 del artículo 40 de esta Ley, las siguientes especialidades:

a) La cantidad a ingresar no podrá ser inferior, en ningún caso, al 23 por ciento del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural o, para contribuyentes cuyo período impositivo no coincida con el año natural, del ejercicio transcurrido desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior al inicio de cada período de ingreso del pago fraccionado, determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, minorado exclusivamente en los pagos fraccionados realizados con anterioridad, correspondientes al mismo período impositivo. En el caso de contribuyentes a los que resulte de aplicación el tipo de gravamen previsto en el párrafo primero del apartado 6 del artículo 29 de esta Ley, el porcentaje establecido en este párrafo será del 25 por ciento.

Quedará excluido del resultado positivo referido, el importe del mismo que se corresponda con rentas derivadas de operaciones de quita o espera consecuencia de un acuerdo de acreedores del contribuyente, incluyéndose en dicho resultado aquella parte de su importe que se integre en la base imponible del período impositivo. También quedará excluido, a estos efectos, el importe del resultado positivo consecuencia de operaciones de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos que no se integre en la base imponible por aplicación del apartado 2 del artículo 17 de esta Ley.

En el caso de entidades parcialmente exentas a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el capítulo XIV del título VII de esta Ley, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no exentas. En el caso de entidades a las que resulte de aplicación la bonificación establecida en el artículo 34 de esta Ley, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no bonificadas.

Lo dispuesto en esta letra no resultará de aplicación a las entidades a las que se refieren los apartados 3, 4 y 5 del artículo 29 de esta Ley ni a las referidas en la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.

b) El porcentaje a que se refiere el último párrafo del apartado 3 del artículo 40 de esta Ley será el resultado de multiplicar por diecinueve veinteavos el tipo de gravamen redondeado por exceso.

2. Lo previsto en esta disposición no resultará de aplicación a los pagos fraccionados cuyo plazo de declaración haya comenzado antes de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre.»

El artículo 71 de la **Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018**, dio nueva redacción a la citada Disposición Adicional, estableciendo:

"Artículo 71. Régimen legal de los pagos fraccionados.

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2018 y vigencia indefinida, se modifica la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que queda redactada de la siguiente forma:

«Disposición adicional decimocuarta. Modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados.

1. Los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, sea al menos 10 millones de euros, deberán tener en cuenta, en relación con los pagos fraccionados que se realicen en la modalidad prevista en el apartado 3 del artículo 40 de esta Ley, las siguientes especialidades:

a) La cantidad a ingresar no podrá ser inferior, en ningún caso, al 23 por ciento del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural o, para contribuyentes cuyo período impositivo no coincida con el año natural, del ejercicio transcurrido desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior al inicio de cada período de ingreso del pago fraccionado, determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, minorado exclusivamente en los pagos fraccionados realizados con anterioridad, correspondientes al mismo período impositivo. En el caso de contribuyentes a los que resulte de aplicación el tipo de gravamen previsto en el párrafo primero del apartado 6 del artículo 29 de esta Ley, el porcentaje establecido en este párrafo será del 25 por ciento.

Quedará excluido del resultado positivo referido, el importe del mismo que se corresponda con rentas derivadas de operaciones de quita o espera consecuencia de un acuerdo de acreedores del contribuyente, incluyéndose en dicho resultado aquella parte de su importe que se integre en la base imponible del período impositivo. También quedará excluido, a estos efectos, el importe del resultado positivo consecuencia de operaciones de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos que no se integre en la base imponible por aplicación del apartado 2 del artículo 17 de esta Ley.

En el caso de entidades parcialmente exentas a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el Capítulo XIV del Título VII de esta Ley, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no exentas. En el caso de entidades a las que resulte de aplicación la bonificación establecida en el artículo 34 de esta Ley, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no bonificadas.

Lo dispuesto en esta letra no resultará de aplicación a las entidades a las que se refieren los apartados 3, 4 y 5 del artículo 29 de esta Ley ni a las referidas en la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, ni a las entidades de capital-riesgo reguladas en la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, por la que se regulan las entidades de capital-riesgo, otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado, y por la que se modifica la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

b) El porcentaje a que se refiere el último párrafo del apartado 3 del artículo 40 de esta Ley será el resultado de multiplicar por diecinueve veinteavos el tipo de gravamen redondeado por exceso.

2. Lo previsto en esta disposición no resultará de aplicación a los pagos fraccionados cuyo plazo de declaración haya comenzado antes de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre.

La excepción prevista en esta disposición para las entidades de capital-riesgo reguladas en la Ley 22/2014 no resultará de aplicación a los pagos fraccionados cuyo plazo de declaración haya comenzado antes de la entrada en vigor de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018.»

El art. 4 de la **Ley 8/2018,** de 5 de noviembre, por la que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, volvió a dar nueva redacción a dicha disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, en este caso solo al apartado 1 y con incidencia sólo en relación con las entidades navieras, quedando redactado de la siguiente forma:

«1. Los contribuyentes... (igual).

a) La cantidad a ingresar... (igual).

Quedará excluido... (igual).

En el caso de... (igual).

En el caso de Empresas Navieras a las que resulte de aplicación la bonificación establecida en el artículo 76, apartados 1 y 2, de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no bonificadas.

En el caso de las Empresas Navieras que tributan por el Régimen Especial en función del Tonelaje establecido en el Capítulo XVI de esta Ley, los pagos fraccionados se calcularán sobre el importe de la base imponible obtenida con arreglo a lo establecido en el artículo 114.1 de esta Ley.

Lo dispuesto... (igual).»

A tenor del **articulo 40.1 de la Ley 27/2014**:

"1. En los primeros 20 días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre, los contribuyentes deberán efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso el día 1 de cada uno de los meses indicados.

(...)

5. El pago fraccionado tendrá la consideración de deuda tributaria."

QUINTO.- Expuesto lo anterior hemos de referirnos a la STCde 1 de julio de 2020, recaída en la Cuestión de inconstitucionalidad núm.1021-2019, invocada en fundamento de la pretensión actora, debiendo señalar que la misma recae en relación exclusivamente al Real Decreto Ley 2/2016, de 30 de septiembre.
Asi se desprende del **Fundamento jurídico 1**:

"1. Objeto del proceso: duda planteada. Como ha quedado expuesto en los antecedentes, para la Sección 7ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional el artículo único del Real Decreto-Ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público -que añadió una nueva disposición adicional decimocuarta (Modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados) a la Ley 27 /2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, DA 14ª LIS)- podría ser contrario a los arts. 86. l y 31.1, ambos de la Constitución (i) por haberse aprobado mediante un instrumento normativo -el decreto-ley- que no puede afectar al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado y (ii) por someter a tributación capacidades económicas irreales en los pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades."

También del **Fundamento jurídico 6**:

"6. Alcance de la declaración de inconstitucionalidad. El artículo único del Real Decreto Ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se establecen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, que introdujo la disposición adicional 14ª (Modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, es inconstitucional y nulo, al haber afectado, mediante el instrumento normativo excepcional previsto en el art. 86.1 CE, a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 3 1 . 1 CE.

El apartado 1 del art. 39 LOTC establece que "[cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia". Esta previsión permite a este Tribunal, tanto en los recursos como en las cuestiones de inconstitucionalidad (SSTC 81/2003, de 28 de abril, FJ 7; 1 87/2004, de 21 de octubre; 255/2004, de 22 de diciembre, y 1 54/20 15, de 9 de julio, FJ 7, entre otras muchas), extender la declaración de inconstitucionalidad de un precepto efectuada en una sentencia a aquellos otros preceptos de la misma norma con fuerza de ley que puedan verse afectos "por conexión o consecuencia".

Una vez declarada la inconstitucionalidad y nulidad del artículo único del Real Decreto Ley 2/2016, de 30 de septiembre, las disposiciones finales de esta norma, al establecer el título competencia! al amparo del cual se ha dictado (disposición final primera) y su entrada en vigor (disposición final segunda), carecen de objeto, por lo que procede extender a estas disposiciones la declaración de inconstitucionalidad y nulidad.

En consecuencia, el Real Decreto-Ley 2/2016, de 30 septiembre, es inconstitucional y nulo en su integridad.

Antes del fallo es necesario realizar dos últimas precisiones. (i) La estimación del primer motivo de inconstitucionalidad alegado por el órgano judicial (la violación del límite material previsto en el art. 86.l CE) hace innecesario entrar a conocer de la otra posible lesión también invocada (la del principio de capacidad económica del art. 3 1 . 1 CE). (ii) No pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia, ni las decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.l LOTC), ni tampoco, en este caso concreto, por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 C.E.), las consolidadas en vía administrativa por no haber sido impugnadas en tiempo y forma [SSTC 73/2017, de 8 de junio, FJ 6; 1 5 1 /2017, de 21 de diciembre, FJ 8; 61/2018, de 7 de junio, FJ 1 1 ; 76/201 8, de 5 de julio, FJ 9 y 126/2019, de 3 1 de octubre, FJ 5 b)]."

Y por último, en el **Fallo**:

"En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, por la autoridad que le confiere la Constitución de la nación española, ha decidido estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1021-2019, promovida por la Sección Séptima de la Sala de lo

Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, y, en consecuencia, declarar que el Real Decreto-Ley 2/2016, de 30 de septiembre, es inconstitucional y nulo, con los efectos previstos en el fundamento jurídico sexto."

SEXTO.- A la luz de lo expuesto en los anteriores fundamentos, pueden verterse las siguientes consideraciones relevantes para fundamentar el pronunciamiento:
-La STC declara inconstitucional y nulo el R D-L 2/2016. Solo a dicha norma afecta la tacha de inconstitucionalidad.

-Si bien la duda o cuestión de inconstitucionalidad se suscitaba en relación a dos eventuales motivos (posible vulneración de los límites materiales del Real Decreto-ley y posible vulneración del principio de capacidad económica) el TC estima la inconstitucionalidad con fundamento exclusivamente en la primera -uso del decreto-ley-; y no aborda la segunda.

-La declaración de inconstitucionalidad implica la expulsión del ordenamiento jurídico, con efectos ex tunc, del referido Real Decreto Ley 2/2016. Ello significa que ex origine los pagos fraccionados se efectuaron de conformidad con una norma inconstitucional.

-Este alcance retroactivo de la declaración de inconstitucionalidad tiene dos limites:

Un límite previsto legalmente, y es que «no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las leyes, disposiciones o actos inconstitucionales» (art. 40.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional LOTC).

Y otro, que el propio Tribunal Constitucional puede establecer y en este caso establece, en aplicación del principio de seguridad jurídica -art. 9.3 de la Constitución (CE)- al expresar:

«No pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia, ni las decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC), ni tampoco, en este caso concreto, por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), las consolidadas en vía administrativa por no haber sido impugnadas en tiempo y forma».

-En la Ley 6/2018, LGP para 2018, se da nueva redacción a la D.A de la LIS. Con ello, incorpora al nuevo instrumento normativo la disposición que, como veremos después, indebidamente había dado el Real Decreto Ley, si bien con alguna precisión de nuevo cuño: la ampliación de la excepción a las entidades de capital-riesgo reguladas en la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, y la aplicación temporal de esta excepción; que no hacen al caso que nos ocupa. La Ley 8/2018, da también nueva redacción, en este caso al apartado 1, pero solo para introducir alguna peculiaridad respecto a las empresas navieras.

Con ello eleva el rango normativo de la cuantificación de los pagos fraccionados a realizar.

-La propia la Ley 6/2018 en este artículo 71 determina su vigencia temporal, precisando la siguiente eficacia: *"para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2018 y vigencia indefinida".*

SEPTIMO.- De lo expuesto en el anterior fundamento puede ya colegirse que, como manifiesta la Dependencia administrativa, los únicos pagos fraccionados afectados por la STC son los correspondientes al segundo y tercer pago fraccionado del ejercicio 2016, y al primer, segundo y tercer pago fraccionado del ejercicio 2017, pero no asi los pagos fraccionados aqui concernidos, correspondientes a los tres trimestres de 2018.
Sin perjuicio de ello, han de analizarse las alegaciones de la reclamante en contra de dicha conclusión. Sostiene la misma la improcedencia de los pagos fraccionados por ella efectuados en los tres trimestres de 2018, sustancialmente en atencion a tres razones:

-Una, anudada a su interpretación de la eficacia de la STC: considera que la inconstitucionalidad declarada por la STC extiende sus efectos tambien a los pagos fraccionados efectuados en el ámbito normativo de la Ley 6/2018 y de la Ley 8/2018.

-Otra, en cierto modo subsidiaria de la anterior, consistente en que, aun suponiendo que el sistema de pagos fraccionados haya sido establecido legislativamente por la LGPE-18, una ley de presupuestos no puede modificar un tributo sin que una ley tributaria sustantiva así lo prevea.

-Y una tercera, basada en la vulneración del principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la CE.

Las dos primeras pueden abordarse conjuntamente pues confluyen en considerar que el sistema de pagos fraccionados mínimos aplicado en estos pagos fraccionados tampoco contaría con cobertura legal.

En primer término sostiene la interesada que las modificaciones por esas leyes posteriores (Ley 6/2018 y Ley 8/2018) deben tenerse por no realizadas y no puede entenderse que la modificación operada por la LPGE-18 haya sanado la tacha de inconstitucionalidad apuntada por el TC.

A su vez, esta primera razón básica la escinde la reclamante en dos: una aplicable en general a todos los trimestres de 2018 y una especifica del primer trimestre.

Comenzando por la primera, aplicable con caracter general a los tres trimestres de 2018, la condensa en *"el hecho de que tanto el artículo 71 de la LPGE-18 no hizo sino modificar (pero no introducir en el ordenamiento) por vía legislativa la disposición adicional decimocuarta de la Ley del IS que, a su vez, había sido introducida por el RDL 2/2016, norma declarada inconstitucional."*

Y la desarrolla exponiendo:

"...como ya se ha adelantado, el artículo 71 de la LPGE-18 modifica una disposición introducida por una norma que ha sido declarada inconstitucional; es decir, modifica una norma nula, que ha sido expulsada del ordenamiento jurídico por inconstitucional. Y resulta evidente que una norma que ha sido expulsada del ordenamiento jurídico no puede ser posteriormente modificada por otra norma. En consecuencia, dicha modificación debe tenerse como no realizada. Por ello no puede entenderse que la modificación operada por la LPGE-18 haya sanado la tacha de inconstitucionalidad apuntada por el TC en su sentencia número 78/2020, de 1 de julio (i.e. la utilización de un instrumento normativo, el Real Decreto Ley,improcedente). Las consideraciones anteriores resultan asimismo predicables de las modificaciones operadas en la disposición adicional decimocuarta de la Ley del IS por parte de la Ley 8/2018, de 5 de noviembre ..."

Pues bien, estos razonamientos, a juicio de este TEAC, no pueden aceptarse, toda vez que, como bien dice la reclamante, la STC declaró la inconstitucionalidad y nulidad del Real Decreto Ley en atención a la utilización indebida de este instrumento para disponer la regulación introducida en el precepto de la Ley reguladora del IS. Pero fue el Real Decreto Ley el expulsado del ordenamiento juridico, en tanto que vehículo jurídico inadecuado. Como consecuencia de ello el precepto de la Ley reguladora del IS quedó vacío de contenido en lo relativo al nuevo sistema de cuantificación de los pagos fraccionados que el Decreto ley había introducido en aquella, resultando pues aplicable como sistema de cuantificación de los pagos fraccionados el que hubiese estado vigente inmediatamente antes de la modificación del mismo por el Decreto ley. Ahora bien, la Ley 6/2018 de PGE, elevando el rango

normativo, introdujo ex novo el contenido dispositivo del precepto, integrando en la LIS (es decir, en el ordenamiento tributario) el mismo sistema de cuantificación de los pagos fraccionados, que en sí mismo no había sido tachado de inconstitucional; por lo que naturalmente puede considerarse sanado el defecto que acarreó la declaración de inconstitucionalidad.

Como ha quedado patente de la STC, para corregir la tacha de inconstitucionalidad únicamente debía enmendar la causa que a juicio del TC había determinado la misma; o sea, la utilización del decreto-ley. Quiere esto decir que el mantenimiento en esta nueva redacción de la ley del IS por la referida Ley 6/2018, de los términos sustanciales del sistema de cuantificación del pago fraccionado -con excepción, como hemos señalado, de la especialidad prevista para las entidades de capital riesgo- no puede tildarse de inconstitucional, toda vez que no ha sido ese contenido el determinante o motivador del pronunciamiento de inconstitucionalidad.

La anterior afirmación nos sirve de fundamento para rechazar asimismo las siguientes alegaciones de la reclamante (que una ley de presupuestos no puede modificar un tributo sin que una ley tributaria sustantiva así lo prevea y vulneración del principio de capacidad económica). Tanto en una como en otra el alegato pretende extender a la nueva normativa que redacta el sistema de cuantificación de los pagos a cuenta que nos ocupa, la tacha de inconstitucionalidad acordada en la STC, bien sea por considerar que el nuevo instrumento juridico utilizado -LGP- es tambien inconstitucional, bien sea por considerar que lo es el objeto o contenido mismo de la regulación.

Pero ninguna de esas dos conclusiones se sostiene a la luz de las propias declaraciones de la STC. La declaración de la inconstitucionalidad únicamente en atención al instrumento utilizado en el presente caso, decreto ley, supone no entrar en el fondo de la constitucionalidad de la medida ni, por ende, enjuiciar la posible violación de la capacidad económica. Supone además, que no puede extrapolarse el juicio de inconstitucionalidad a la regulación de la materia establecida en la normativa posterior: Ley 4/2018 y Ley 8/2018. El propio TC elude un pronunciamiento sobre ello. Tanto la adecuación de una ley de Presupuestos como instrumento adecuado para regularlo como la propia inconstitucionalidad de la medida en sí, es cuestión que requeriría un nuevo análisis y un nuevo pronunciamiento del TC, no pudiendo entrar este órgano revisor en el enjuiciamiento de tales reproches.

Ademas de lo expuesto anteriormente, interesa resaltar cómo el **propio TC lo expresa** con claridad **en su "NOTA INFORMATIVA Nº 67/2020,** como adelanto de parte dispositiva":

<<La sentencia, cuyo ponente ha sido el magistrado Juan Antonio Xiol Ríos, aborda, en primer lugar, la posible vulneración de los límites materiales del Real Decreto-ley. En concreto, la Audiencia Nacional planteaba la vulneración del art. 86.1 CE, ya que el decreto-ley no puede afectar a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, entre los que se encuentra el "deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos" del art. 31.1 CE. Aplicando la doctrina constitucional sobre los límites de los Reales Decretos-leyes en el ámbito tributario, la sentencia razona que, por el tributo afectado, que es uno de los principales del sistema tributario español, y por la entidad de la modificación que se introduce en él, que alcanza a los elementos principales del pago fraccionado, se afecta al deber de contribuir.

(...)

Si bien la cuestión de inconstitucionalidad también planteaba la posible vulneración del principio de capacidad económica, el Tribunal no aborda esta tacha, al estimar el primer motivo sobre el uso del decreto-ley.>>

La mejor y más auténtica síntesis y explicación que sin duda constituye esta Nota del propio órgano emanante de la sentencia, no deja lugar a dudas de que únicamente se aprecia la inconstitucionalidad con fundamento en el instrumento normativo empleado; es decir, por la indebida utilización del instrumento del decreto-ley, vulnerando los límites materiales que no puede traspasar un instrumento normativo de esta naturaleza (artículo 86.1 de la Constitución Española).

Que no lo excluya no autoriza, en modo alguno, a extender el pronunciamiento a los pagos fraccionados para cuya regulación no ha sido empleado dicho instrumento. Otra lectura implicaría a juicio de este TEAC tergiversar la STC pues no cabe posibilidad alguna de extender la eficacia de esta sentencia mas allá de su propia declaración de inconstitucionalidad. Ello equivaldría a emitir ex novo un juicio de inconstitucionalidad, lo que sin duda está terminantemente vedado a este órgano revisor.

En consecuencia, han de desestimarse las alegaciones de la entidad, confirmando la desestimación de las solicitudes de rectificación.

OCTAVO.- Resta por analizar el argumento que la interesada refiere especificamente a los pagos fraccionados del primer trimestre de 2018, señalando:
"que la LPGE-18 fue aprobada el 3 de julio de 2018 y que, de acuerdo con lo establecido en la disposición final cuadragésima sexta de dicha Ley, la norma entró en vigor al día siguiente de su publicación en el BOE, es decir, el 5 de julio de 2018. Quiere ello decir que durante el plazo de presentación de la autoliquidación del primer pago fraccionado del IS del año 2018 (del 1 al 20 de abril de 2018) la única norma que daba cobertura al pago fraccionado mínimo era el RDL 2/2016.(...)

En relación con el primero de los puntos anteriores, el hecho de que el RDL 2/2016 fuera la única norma que daba cobertura al sistema de pagos fraccionados mínimos hace que, habiendo sido declarado inconstitucional el RDL 2/2016, no hay duda de que el primer pago fraccionado mínimo de 2018 queda huérfano de amparo legal. En consecuencia, resulta evidente que el solo hecho de que la declaración de inconstitucionalidad del RDL 2/2016 expulsa del ordenamiento la regulación de los pagos fraccionados mínimos convierte el primer pago fraccionado de 2018, sin ningún tipo de dudas, en un ingreso indebido. Por ello, en tanto que en la Resolución del recurso de reposición 2018 la AEAT considera que la declaración de inconstitucionalidad "... no afecta a los pagos fraccionados realizados bajo la vigencia de la redacción dada a la citada Disposición Adicional por el artículo 71 de la Ley 6/2018, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, ni por el artículo 4 de la Ley 8/2018, al no extenderse a éstas la declaración de inconstitucionalidad..." no entiende mi representada por qué la Administración no considera como indebido el primer pago fraccionado de 2018 (en el que aplicó el pago fraccionado mínimo) que fue realizado en el mes de abril de 2020 (sic), bajo la vigencia del RDL 2/2016 y cuando la LPGE-18 no había sido ni aprobada (recordemos que dicha Ley se aprobó el 3 de julio). En consecuencia, no entiende mi representada la razón por la que la AEAT no reconoce el devengo de intereses de demora sobre el citado primer pago fraccionado de 2018 y que ascienden a un importe total aproximado de 12.357.315,49 euros por el período transcurrido entre el ingreso del referido pago fraccionado y el 25 de enero de 2020, seis meses después de la finalización del período de autoliquidación del IS del ejercicio 2018. En este sentido, la posición de mi representada respecto de esta cuestión parece haber tenido acogida por parte de ese TEAC a tenor de lo establecido por su Resolución 03020/2019, de 30 de octubre de 2020."

Para un cabal entendimiento de la cuestión que plantea la interesada, hemos de referir siquiera someramente determinados aspectos temporales relevantes:

A tenor del articulo 40. 1 de la ley 27/2014, los pagos fraccionados deben realizarse en los veinte primeros dias naturales de los meses de abril, octubre y diciembre. Asi pues, respecto al planteado por la interesada, pago fraccionado del primer trimestre de

2018, este debía hacerse en los veinte primeros días del mes de abril de 2018.

La Ley 6/2018 entró en vigor el 5 de julio de 2018. Sin perjuicio de ello, el articulo 71 fija su particular alcance temporal para la norma concernida -disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades- al disponer:

"Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2018 y vigencia indefinida ..."

En las disposiciones introducidas, ya sea con carácter temporal ya sea indefinido en tanto una nueva ley lo modifique, en las leyes generales de presupuestos, suele ser técnica legislativa usual que en cada uno de los preceptos se prevea el alcance temporal de la norma en cuestión; lo cual dota al texto legal de una indudable mayor claridad y orden, pues dada la pluralidad y diversidad de preceptos y textos legales implicados, remitir los efectos temporales de todos ellos a una pluralidad de disposiciones transitorias obliga al lector a una farragosa tarea de lectura y asociación entre la norma introducida y la disposición transitoria a ella referida. Por otra parte, el que en buena técnica legislativa en las disposiciones transitorias solo se pueda contener preceptos destinados a regular situaciones de eficacia temporal no coincidente con la entrada en vigor de la norma y por tanto en esas disposiciones transitorias no se pueda establecer la regulación sustantiva de una materia, no impide lo contrario, es decir, lo que aqui estamos refiriendo de que cada precepto de la ley general de presupuestos que da nueva redacción o modifica una norma, disponga al mismo tiempo su vigencia temporal.

El articulo 10 de la Ley General Tributaria dispone:

"Artículo 10 Ámbito temporal de las normas tributarias

1. Las normas tributarias entrarán en vigor a los veinte días naturales de su completa publicación en el boletín oficial que corresponda, si en ellas no se dispone otra cosa, y se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado.

2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento. (...)"

En este particular cuando la norma jurídica sometida a consideración de constitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, es una disposición de carácter tributario, éste ha expuesto reiteradamente que no estamos ante normas sancionadoras o restrictivas de derechos individuales, por lo que resulta evidente que no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva o, dicho de otra forma, como explica la sentencia del TC 89/2009, de 20 de abril, FJ 3, que no cabe considerar, con carácter general, subsumidas las normas fiscales en aquellas a las que expresamente se refiere el artículo 9.3 de la Constitución, por cuanto tales normas tienen un fundamento autónomo en la medida en que son consecuencia obligada del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, impuesto a todos los ciudadanos por el artículo 31.1 de la Constitución. Ahora bien, tambien es cierto que eso no significa que su legitimidad constitucional no pueda ser cuestionada, cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios constitucionales, como se reconoce en la sentencia 273/2000, de 15 de noviembre, Fundamento Jurídico (FJ) 6.

En el mismo sentido, la mas reciente STC 121/2016, de 23 de junio de 2016, expone:

"Para examinar la compatibilidad de tal retroactividad con el art. 9.3 CE debemos antes de nada recordar que no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva, pues las normas tributarias no tienen carácter sancionador sino que imponen a los ciudadanos la obligación de contribuir al sostenimiento de gastos públicos o de efectuar prestaciones patrimoniales de carácter público (art. 31.3 CE). Tampoco, como hemos reiterado, existe en nuestro ordenamiento constitucional un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal (SSTC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11 y 116/2009, de 18 de mayo, FJ 3), aun cuando sí se exija la protección de la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad (SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 11; 89/2009, de 20 de abril, FJ 3; 90/2009, de 20 de abril, FJ 4, y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 10).

En esta línea, el Tribunal Constitucional (entre otras, en sentencia 126/1987, de 16 de julio, FJ 11 y la citada 121/2016, de 23 de junio) viene diferenciando entre aquellas disposiciones legales que con posterioridad pretenden anudar efectos a situaciones de hecho producidas o desarrolladas con anterioridad a la propia Ley y aquellas que pretenden incidir sobre situaciones o relaciones jurídicas actuales aún no concluidas.

En diversas sentencias ha ido deslindando el grado de retroactividad que podía darse en la práctica. Así, por ejemplo, en relación con el IRPF, en los casos en los que la norma cuestionada modificó el gravamen del Impuesto sobre la Renta para un período impositivo concreto, cuando éste ya había comenzado pero aún no se había producido el devengo, ha entendido que estábamos ante una retroactividad impropia.

En cambio, si el período impositivo había llegado a concluir como consecuencia de haberse producido el devengo del tributo, ha concluido que se trataba de una retroactividad plena o auténtica.

Así, en la sentencia 182/1997, el Tribunal Constitucional rechazaba que la norma jurídica examinada fuera una retroactividad de las que se ha calificado como plena o auténtica, porque la Ley impugnada modificaba, incrementándola, las tarifas del IRPF, en un momento en el que, aunque el período impositivo del Impuesto estaba muy avanzado (el cambio normativo se produjo el día 25 de noviembre), aún no había llegado a concluir. Además, destacaba que atribuía efectos jurídicos futuros a hechos imponibles que todavía no se habían realizado completamente, ya que, consideraba que las rentas percibidas antes de entrar en vigor la Ley, no son más que elementos materiales integrantes del hecho imponible duradero y unitario que consiste en la obtención de la renta global neta a lo largo de todo el período impositivo, que concluye el último día del año.

Finalmente, resaltaba también que, en definitiva, se aplicaba a deudas impositivas que aún no se habían devengado y que, además, debían satisfacerse por los sujetos pasivos junto con la presentación de la declaración-liquidación del tributo, que debería tener lugar en el plazo reglamentariamente fijado para ello, es decir, conforme a lo que era y es usual, varios meses después, ya transcurrido gran parte del siguiente período impositivo.

En coherencia con ese discurso, en cambio sí consideró que existía retroactividad plena o autentica en la STC 121/2016, en la que se cuestionaba la disposición adicional trigésima primera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, incorporada por la disposición final cuadragésima novena de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de economía sostenible. Esta Ley 2/2011 entró en vigor el día siguiente a su publicación en el BOE, esto es, el 7 de marzo de 2011, y su eficacia se retrotraía al 4 de agosto de 2004, afectando a periodos impositivos del IRPF devengados con anterioridad a su entrada en vigor, alguno siete años antes.

Dice asi el TC:

"En este caso, todas las partes coinciden en que, en los ejercicios 2004 a 2010, estamos ante un supuesto de retroactividad de grado máximo, pues se afecta a situaciones jurídicas cuyos efectos ya se han consolidado (SSTC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11; 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 4 y 182/1997, de 28 de octubre, FJ 11).
La norma afecta a siete ejercicios fiscales que ya habían finalizado en el momento de su entrada en vigor (ejercicios 2004 a 2010), por lo que sólo puede concluirse que su incidencia inmediata sobre el principio de seguridad jurídica es evidente, lo que permite anticipar que es susceptible de trascender la interdicción de la arbitrariedad (SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 11; 90/2009, de 20 de abril, FJ 4, y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 10). En efecto, en los casos de retroactividad propia, hemos reiterado que, como regla general, la prohibición de la retroactividad operaria plenamente, de modo que debe examinarse si concurren "exigencias cualificadas del bien común" (...)"

Aplicando esta doctrina constitucional al caso que nos ocupa, es importante advertir, aunque pueda parecer obvio, que la mención que el articulo 71 hace al "periodo impositivo iniciado" se está refiriendo a "periodo impositivo del Impuesto sobre sociedades", regulado en el artículo 27 de la Ley 27/2014, y cuyo devengo al final del periodo impositivo fija el articulo 28 del mismo texto legal.

Los lapsos temporales previstos para los pagos fraccionados, como anticipos o pagos a cuenta que son de la definitiva cuota tributaria que resulte, no pueden reputarse "periodos impositivos", como se deprende del propio tenor del articulo 40.1 de la citada ley del Impuesto sobre Sociedades cuando indica que *"En los primeros 20 días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre, los contribuyentes deberán efectuar un pago fraccionado",* enfatizando acto seguido que es "*a cuenta de la liquidación* ***correspondiente al período impositivo que esté en curso el día 1 de cada uno de los meses indicados***."

Este periodo impositivo que está en curso no es otro que el periodo impositivo del Impuesto sobre Sociedades recogido en el articulo 27 de la Ley. Respecto a los lapsos temporales establecidos como parámetros para la cuantificación de los pagos fraccionados, no es correcto en puridad caracterizarlos como "periodos impositivos", por ello la vigencia de la norma ha de referirse al periodo impositivo completo de la entidad, que concluye con el devengo. Quiere esto decir, que, en circunstancias normales en que el periodo impositivo correspondiente con el ejercicio económico coincida con el año natural, está incluyendo todo el sistema de pagos fraccionados que quedase subsumido en el período impositivo iniciado el 1 de enero de 2018, y ello alcanza tambien al cuestionado por la interesada pago fraccionado del primer trimestre de 2018.

Asi se comprueba tambien en los modelos 202 y 222 previstos para la declaración de pagos fraccionados, en cuyo encabezamiento se consigna una casilla para indicar el periodo 1P, 2P o 3P, y otra casilla en la que se hace referencia al periodo impositivo entendido en el sentido a que hemos hecho referencia, del articulo 27 de la ley, al exigir que se haga constar la *"Fecha de inicio del periodo impositivo".*

Pues bien, aun cuando es cierto que, cuando la ley 6/2018 entra en vigor, en julio de 2018, ya se había iniciado el periodo impositivo (el 1 de enero), dicho período impositivo se hallaba en curso, y aun no había acaecido el devengo del impuesto, por lo que a juicio de este TEAC no nos hallamos ante una retroactividad máxima o plena.

En el presente caso, en los modelos 222 de pago fraccionado presentados por la reclamante figura como "Fecha de inicio del periodo impositivo" el 01/01/2018. En consecuencia, de acuerdo con las circunstancia concurrentes, ha de desestimarse tambien la pretensión de la reclamante en relación con el primer trimestre de 2018.

A la luz de lo concluido en el anterior y en el presente fundamentos de derecho, resulta innecesario abordar la alegación que la interesada titula *"SOBRE LA DEVOLUCIÓN QUE MEDIANTE EL PRESENTE ESCRITO SOLICITA MI REPRESENTADA: EL EFECTO FINANCIERO DE LOS PAGOS FRACCIONADOS."*

Por último,ha de advertirse que, en atención a todo lo anteriormente razonado, este TEAC fija el criterio que considera ajustado a derecho en relación con la cuestión debatida, descartando y/o rectificando el que hubiera podido parecer que se desprendía del pronunciamiento emitido en Resolución de 30 de octubre de 2020 (RG 03020/2019).

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.