

*Resolución adoptada por la Defensora del pueblo, el 2 de marzo de 2017, con motivo de la solicitud de interposición de recurso de inconstitucionalidad contra el artículo 6 del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social*

*(Boletín Oficial del Estado, núm. 292, de 3 de diciembre de 2016)*

## **ANTECEDENTES**

**PRIMERO.** El artículo 6 del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y, en concreto, el apartado Dos dice textualmente:

“Artículo 6. Modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

Dos. Se modifica el apartado 2 del artículo 65, que queda redactado de la siguiente forma:

«2. No podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las siguientes deudas tributarias:

- a) Aquellas cuya exacción se realiza por medio de efectos timbrados.
- b) Las correspondientes a las obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta.
- c) En caso de concurso del obligado tributario, las que, de acuerdo con la legislación concursal, tengan la consideración de créditos contra la masa.
- d) Las resultantes de la ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado reguladas en el título VII de esta Ley.
- e) Las resultantes de la ejecución de resoluciones firmes total o parcialmente desestimatorias dictadas en un recurso o reclamación económico-administrativa o en un recurso contencioso-administrativo que previamente hayan sido objeto de suspensión durante la tramitación de dichos recursos o reclamaciones.
- f) Las derivadas de los tributos que deban ser legalmente repercutidas salvo que se justifique debidamente que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas.
- g) Las correspondientes a obligaciones tributarias que deba cumplir el obligado a realizar pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades.

Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a que se refieren los distintos párrafos de este apartado serán objeto de inadmisión.»

La solicitud de interposición de recurso de inconstitucionalidad se dirige contra la imposibilidad de aplazar y fraccionar las cuotas correspondientes a los impuestos repercutidos, en concreto al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) a que se refiere la letra f) del artículo 65.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en su nueva redacción.

**SEGUNDO.** Se alega que la mencionada norma genera inseguridad jurídica proscrita por el artículo 9.3 de la Constitución pues altera de forma imprevista el marco legal en que las empresas han desarrollado su planificación financiera y sus presupuestos.

Valorados los antecedentes expuestos se adopta el presente acuerdo con base en los siguientes

### **FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

**PRIMERO.** El único motivo de inconstitucionalidad invocado hace referencia a la infracción del principio de seguridad jurídica, recogido en el artículo 9.3 de la Constitución española, al considerar que el cambio operado a través de la norma altera de forma imprevista la planificación financiera y presupuestaria de las empresas.

Antes de abordar el aspecto constitucional del principio señalado, conviene aclarar que, en los impuestos repercutidos las cuotas cobradas por los empresarios y profesionales no constituyen parte del circulante de su tesorería, sino que son cantidades que pertenecen a la Hacienda pública, ya que el empresario o profesional es un intermediario y el contribuyente final es el cliente. Es más, la norma está dirigida únicamente a las cuotas de los impuestos repercutidos y ciertamente pagados, pues establece la excepción de las cuotas repercutidas que no han sido efectivamente pagadas. Tampoco el fraccionamiento/aplazamiento en su regulación anterior constituía un derecho subjetivo del ciudadano, sino que se concebía como una posibilidad.

Según el escrito de solicitud de interposición de recurso el principio de seguridad jurídica se encuentra afectado por la aprobación de la modificación del artículo 65.2.f) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, lo que se tiene que plantear desde el concepto que sobre el mismo se ha desarrollado en la doctrina del Tribunal Constitucional.

Para el alto Tribunal la seguridad jurídica es «suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad», es una adición de estos principios equilibrada de tal suerte que permita promover en el orden jurídico la justicia y la igualdad en libertad (STC 27/1981; 99/1987; 227/1988; 150/1990) aunque ello no quiere decir que no tenga valor en sí mismo (STC 99/1987; 225/1998).

Cuando se alude a la seguridad jurídica hay que referirse a la certeza de la norma y en la norma, así lo ha entendido el Tribunal Constitucional, en Sentencia 104/2000, cuyo fundamento jurídico 7º, dice textualmente:

"Es decir, la seguridad jurídica entendida como la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados, como la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en la cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho, como la claridad del legislador y no la confusión normativa. En suma, sólo si, en el ordenamiento jurídico en que se insertan y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma infringe el principio de seguridad jurídica."

El principio de seguridad jurídica constitucional, según la Sentencia 126/1987, no se puede entender como un derecho de los ciudadanos a la permanencia de una determinada regulación, en los siguientes términos:

"Ahora bien, el principio de seguridad jurídica no puede erigirse en valor absoluto por cuanto daría lugar a la congelación del ordenamiento jurídico existente, siendo así que éste, al regular relaciones de convivencia humana, debe responder a la realidad social de cada momento como instrumento de perfeccionamiento y de progreso". (Fundamento jurídico 11º)

En idéntico sentido se pronunció la Sentencia 129/1987, fundamento jurídico 5º:

"Tampoco vulnera el mismo el principio de seguridad jurídica, se afirma en el fundamento jurídico 6º apartado c), al tratarse de una norma claramente formulada y formalmente publicada, no merecedora del atributo de incierta: Las modificaciones operadas por el precepto en cuestión están en el ámbito de la potestad legislativa, que no puede permanecer inerte ni inactiva ante la realidad social y las transformaciones que la misma impone. Finalmente, y como se indica en la Sentencia mencionada, no hay tampoco indicios de arbitrariedad en los preceptos que se cuestionan, que representa la opción del poder legislativo para configurar una determinada materia, siendo necesario que aparezca, para apreciar la presencia de arbitrariedad, que la falta de proporción entre los fines perseguidos y los medios empleados implique un sacrificio excesivo e innecesario de derechos que la Constitución garantiza [fundamento jurídico 4º a) y b)]: lo que, como se ha indicado, no es aquí apreciable."

Esta doctrina se ha mantenido en el tiempo, así la Sentencia 100/2012, dice en su fundamento jurídico 10:

"...Y es también doctrina consolidada de este Tribunal la de que el principio de seguridad jurídica no puede entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal (SSTC 126/1987 y 116/2009), aun cuando, eso sí, protege 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, 182/1997 y 90/2009).”

En la misma línea el Tribunal Constitucional ha afirmado que la seguridad jurídica del artículo 9.3 de la Constitución Española no puede suponer la prohibición de cambios en el ordenamiento jurídico. A ello se ha referido en su STC 227/1988, fundamento jurídico 10:

“Señalábamos en las mencionadas SSTC 27/1981 y 99/1987 que la seguridad jurídica es «suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de arbitrariedad», sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene aquel principio. En el caso que ahora nos ocupa, es obvio que las normas a las que se imputa la inseguridad no son normas inciertas o faltas de la indispensable claridad, no obstante la inevitable exégesis que de las mismas haya de hacerse; tampoco contradicen la jerarquía normativa y han sido formalmente publicadas; no inciden en irretroactividad desfavorable a los derechos individuales, aunque dispongan un nuevo régimen más restrictivo aplicable en lo por venir a situaciones jurídicas preexistentes, cuyo respeto no puede producir una congelación del ordenamiento jurídico o impedir toda modificación del mismo, como ya se ha expuesto, y, por último, no incurrir en arbitrariedad ni carecen de razonabilidad por relación a los lícitos propósitos con que el legislador pretende dar respuesta a la cambiante realidad social. De todo ello se sigue que la ley no conculca el principio de seguridad jurídica, el cual, debe insistirse, no ampara la necesidad de preservar indefinidamente el régimen jurídico que se establece en un momento histórico dado en relación con derechos o situaciones determinadas.”

Esta doctrina ha sido repetida constantemente por el Tribunal Constitucional entre otras en la STC 84/2013, Fj. 3º, que insiste en que la seguridad jurídica «no ampara la necesidad de preservar indefinidamente el régimen jurídico que se establece en un momento histórico dado en relación con derechos o situaciones determinadas».

En el presente caso no se puede tachar de incierta la norma pues los términos de la misma son claros y como ha dicho la doctrina explicada no existe un derecho constitucionalmente protegido al mantenimiento de un determinado orden jurídico o a una regulación concreta. No se infringe el principio de seguridad jurídica por las modificaciones introducidas por el legislador a través del artículo 6.Dos del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre en la regulación de los aplazamientos/fraccionamientos de las deudas derivadas de los tributos que deban ser legalmente repercutidos pues «la potestad legislativa no puede permanecer inerte e inactiva ante la realidad social y las transformaciones que la misma impone» (STC 70/1988). Así ante una necesidad de incremento de la recaudación el legislador entre todas las opciones constitucionalmente admisibles puede elegir las más adecuada a la consecución de sus políticas.

La aprobación del nuevo artículo 65.2.f) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ha sido debidamente publicada y no afecta a la certeza de la norma, ni a su claridad, exigencias establecidas por el Tribunal Constitucional para estimar la infracción invocada del artículo 9.3.

**SEGUNDO.** El criterio contenido en el citado artículo 65.2 f) ha sido suavizado para autónomos y PYMES pues en sesión extraordinaria de la Comisión de Hacienda y Función Pública, celebrada el día 25 de enero de 2017, Diario de sesiones del Congreso de los Diputados núm. 99, compareció el Ministro de Hacienda y Función Pública en los siguientes términos:

“...De todo esto somos muy conscientes, pero también somos muy conscientes de que, tal y como está estructurada la norma y la aplicación de esa norma, es evidente que los autónomos y pequeños empresarios necesitan un tratamiento especial en cuanto a los aplazamientos del IVA ya que con frecuencia muchos de ellos tienen que abonar el impuesto antes de que sus clientes lo hayan satisfecho en sus facturas. Esta situación es de sobra conocida y les ocasiona dificultades transitorias de tesorería. Para solucionar este tipo de situaciones, la Agencia Tributaria ha emitido una instrucción en la que aclara los criterios internos que deberán aplicar los órganos de recaudación para gestionar solicitudes de aplazamientos y fraccionamientos. En esta instrucción, de fecha 18 de enero, se especifica que, aunque la Ley General Tributaria exige que con carácter general las deudas fraccionadas o aplazadas estén garantizadas, no es necesario aportar ninguna garantía si la deuda pendiente es igual o inferior a 30.000 euros, lo que apunta directamente a los autónomos y pequeñas empresas en el abono del IVA. Este importe —el importe de los 30.000— se fija por orden ministerial; era de 18.000 euros y en octubre de 2015 se elevó a 30.000 euros. Esto, insisto, fue lo que se hizo en la última parte del año 2015. ¿Y qué pasará con estos casos? Pues que se les aplicará el procedimiento automatizado, más ágil y eficiente. En este procedimiento los afectados no deberán aportar documentación que acredite las dificultades transitorias de tesorería ni las garantías que se ofrecen ni el propio impago de las cuotas repercutidas, basta con que soliciten el aplazamiento y este se concederá automáticamente a través del sistema informático, por eso decía que no hay interpretación de discrecionalidad alguna. De manera que, para entendernos, los autónomos y las pequeñas empresas tendrán doce plazos mensuales para realizar el ingreso de la deuda y las pymes seis plazos mensuales. Esta es la aplicación de este procedimiento que está establecido. En estos casos podríamos decir que se les da a los autónomos y empresarios el beneficio de la duda, y la Agencia Tributaria presumirá que está acreditado que no han cobrado el IVA que tienen que ingresar. Esta presunción es totalmente legítima y forma parte de nuestro ordenamiento jurídico para determinadas circunstancias. Este sistema, la resolución automatizada masiva —conocido por sus siglas, RAM— de solicitudes de aplazamiento es de sobra conocido por los autónomos y pequeños empresarios. Lleva más de veinte años en

funcionamiento, no da problemas y, por lo tanto, no hay motivo para cuestionar que sea la mejor solución para estos aplazamientos en el pago del IVA, ya que no necesita justificación ni garantías. En cambio, en el caso de deudas superiores a 30.000 euros habrá que acreditar el impago y presentar garantías, como un aval bancario o un certificado de seguro de caución, y será la propia Agencia Tributaria la que, tras analizar la situación y conforme a una serie de normas establecidas, decida si se concede o no el aplazamiento que, según los casos, podrá ser de doce a treinta y seis meses o, excepcionalmente, cuarenta y ocho meses.”

Por todo ello y con base en las consideraciones que anteceden, el Defensor del Pueblo ha estimado la conveniencia de adoptar la siguiente

### RESOLUCIÓN

Sentados estos presupuestos, y de acuerdo con la opinión unánime de la Junta de Coordinación y Régimen Interior, en su reunión del día 2 de marzo de 2017 y con pleno respeto a cualquier otra opinión diferente, el Defensor del Pueblo resuelve, en relación con lo contenido en el artículo 162.1a) de la Constitución Española y el artículo 32.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, **no interponer** recurso de inconstitucionalidad contra el artículo 6.Dos del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por la que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social.