

ANP 897-24

## NOTA DE LA STC DE 18 DE ENERO DE 2024 Y SU INCIDENCIA EN LOS PROCEDIMIENTOS INSPECTORES ACTUALMENTE ABIERTOS Y PENDIENTES DE LIQUIDACIÓN.

La sentencia del Tribunal Constitucional de 18 de enero de 2024, resuelve la cuestión de inconstitucionalidad 2577/2023 planteada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en relación con el art. 3. Primero, apartados Uno y Dos, 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.

Declara el Tribunal Constitucional que la disposición adicional decimoquinta y el apartado 3 de la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción dada por el art. 3. Primero, apartados Uno y Dos, del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, son inconstitucionales y nulos, con los efectos previstos en el fundamento jurídico cuarto.

El citado fundamento jurídico cuarto dispone lo siguiente:

*“4. Efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad.*

*Antes del fallo es necesario realizar una última precisión, referida a los efectos de esta sentencia, al igual que hizo la STC 78/2020, FJ 6. Por exigencias del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), **no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por el impuesto sobre sociedades que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC) o mediante resolución administrativa firme. Tampoco podrán revisarse aquellas liquidaciones que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia, ni las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a dicha fecha [SSTC 182/2021, de 26 de octubre, FJ 6 b)].”***

Se observa que no afecta esta sentencia a obligaciones devengadas por Impuesto sobre Sociedades que han sido ya decididas de manera firme en vía administrativa o judicial, tampoco a las liquidaciones no impugnadas a la fecha de su dictado, ni a aquellas autoliquidaciones cuya rectificación no se haya solicitado a dicha fecha.

Resuelta en anp 766/2024 una primera cuestión sobre la fecha a tener en cuenta para dejar de aplicar los preceptos de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que la sentencia ha declarado inconstitucionales y nulos, la fundamentación que ahí se recoge tiene una consecuencia directa en los procedimientos inspectores en curso y es que, dichos procedimientos no estarían afectados por la limitación de efectos prevista en el fundamento de derecho cuarto de la sentencia de 18 de enero de 2024.

Una interpretación literal de la sentencia dictada avala lo expuesto, y en la misma línea, exigencias del principio de seguridad jurídica que no permiten extender, más allá de lo establecido, límites a los pronunciamientos del Tribunal Constitucional.

Esto significa que, en aquellos casos de procedimientos en curso pendientes de dictar liquidación, la sentencia del TC opera con plena eficacia y el órgano liquidador, al no poder tener presentes los artículos que han sido declarados inconstitucionales y nulos, deberá aplicar la normativa anterior al Real Decreto-ley 3/2016 haya o no sido alegada la inconstitucionalidad por el obligado tributario. Y es que, la Administración está obligada a aplicar el ordenamiento jurídico que esté en vigor en el momento de dictar el acto, por exigencia del principio de legalidad, de forma que deberá liquidar conforme a la regulación anterior al Real Decreto-ley, aunque en el procedimiento, como decimos, no se haya alegado su inconstitucionalidad.

Tampoco se aprecia diferencia ninguna entre los procedimientos inspectores ya iniciados a fecha de dictarse la Sentencia del Tribunal Constitucional y aquellos que se inicien con posterioridad. La Administración debe aplicar el ordenamiento vigente en cada momento y, por tanto, también en los procedimientos que se inicien a partir del dictado de la sentencia, deberá tener presente la inconstitucionalidad de los preceptos antes mencionados.

Cuestión distinta es la referida a aquellas liquidaciones o autoliquidaciones pendientes de recurso contencioso administrativo. En estos casos, los efectos de la sentencia del TC no pueden aplicarse si no se alegó aquella inconstitucionalidad. Las razones son de carácter procesal: se trataría de una materia ajena al objeto del recurso y el carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa impediría entrar en ella.

Por otra parte, si bien es cierto que la sentencia del TC, al referirse a aquellas situaciones no susceptibles de ser revisadas, contempla tanto liquidaciones no impugnadas a la fecha de la sentencia como aquellas autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a dicha fecha y, en el caso concreto, si estaríamos ante una liquidación impugnada, es una situación que puede considerarse análoga a aquella expresamente prevista por el Tribunal Constitucional. Es el criterio seguido por la sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, Sentencia núm. 949/2023 de 10 julio (JUR\2023\296932), en relación con la impugnación de liquidaciones de plusvalía municipal afectadas por la STC 182/2021, que delimitaba su alcance en los mismos términos que la dictada en relación con el Real Decreto-ley 3/2016. Y así, refiriéndose a un caso en donde la liquidación se había dictado el 15-10-2021, la STC es 26-10-2021 y el recurso de reposición, fundado en la inconstitucionalidad, se había interpuesto el 5-11-2021, el TS fija la siguiente doctrina jurisprudencial:

*“Como conclusión de todo lo expuesto establecemos como doctrina jurisprudencial que, de conformidad con lo dispuesto en la STC 182/2021, de 26 de octubre, las liquidaciones provisionales o definitivas por Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que no hubieran sido impugnadas a la fecha de dictarse dicha sentencia, 26 de octubre de 2021, no podrán ser impugnadas con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la misma, al igual que tampoco podrá solicitarse con ese fundamento la rectificación, ex art. 120.3 LGT,*

de autoliquidaciones respecto a las que aún no se hubiera formulado tal solicitud al tiempo de dictarse la STC 26 de octubre de 2021.

Sin embargo, sí será posible impugnar dentro de los plazos establecidos para los distintos recursos administrativos, y el recurso contencioso-administrativo, tanto las liquidaciones provisionales o definitivas que no hubieren alcanzado firmeza al tiempo de dictarse la sentencia, como solicitar la rectificación de autoliquidaciones ex art. 120.3 LGT, dentro del plazo establecido para ello, con base en otros fundamentos distintos a la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 182/2021, de 26 de octubre. Así, entre otros, con fundamento en las previas sentencias del Tribunal Constitucional que declararon la inconstitucionalidad de las normas del IIVTNU en cuanto sometían a gravamen inexcusablemente situaciones inexpresivas de incremento de valor (entre otras STC 59/2017 (RTC 2017, 59) ) o cuando la cuota tributaria alcanza confiscatorio (STS 126/2019 (RTC 2019, 126)) al igual que por cualquier otro motivo de impugnación, distinto de la declaración de inconstitucionalidad por STC 182/2021.

El mismo criterio resultaría aplicable a las liquidaciones o denegaciones de solicitudes de rectificación de autoliquidación pendientes de recurso de reposición.

Dejamos al margen de la presente nota las liquidaciones pendientes de impugnación ante el Tribunal Económico-Administrativo a la espera del criterio que se adopte por dicho órgano.

Madrid, a 5 de febrero de 2024

**SR. DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y  
TRIBUTARIA**