

Sobre la inconstitucionalidad de algunas disposiciones del RD-ley 3/2026, sus consecuencias y la enmienda presentada por el PSOE en el Congreso de los Diputados

1. La situación derivada del recurso de inconstitucionalidad

La [Sentencia del TC nº11/2024, de 18 de enero de 2024](#) declara inconstitucional el apartado primero del artículo 3.1 del Real Decreto-ley 3/2016, que añadió la disposición adicional decimoquinta a la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (en adelante, LIS):

«Disposición adicional decimoquinta. Límites aplicables a las grandes empresas en periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016.

Los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de veinte millones de euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, aplicarán las siguientes especialidades:

1. Los límites establecidos en el apartado 12 del artículo 11, en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 26, en la letra e) del apartado 1 del artículo 62 y en las letras d) y e) del artículo 67, de esta ley se sustituirán por los siguientes:

– El 50 por 100, cuando en los referidos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de veinte millones de euros, pero inferior a sesenta millones de euros.

– El 25 por 100, cuando en los referidos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de sesenta millones de euros.

2. El importe de las deducciones para evitar la doble imposición internacional previstas en los artículos 31, 32 y apartado 11 del artículo 100, así como el de aquellas deducciones para evitar la doble imposición a que se refiere la disposición transitoria vigésima tercera, de esta ley, no podrá exceder conjuntamente del 50 por 100 de la cuota íntegra del contribuyente.»

Y el apartado segundo del art. 3.1 del citado decreto-ley, modificó la disposición transitoria decimosexta LIS, añadiéndole un nuevo apartado tercero

«En todo caso, la reversión de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que hayan resultado fiscalmente deducibles en la base imponible del impuesto sobre sociedades en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, se integrará, como mínimo, por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los cinco primeros periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016.

En el supuesto de haberse producido la reversión de un importe superior por aplicación de lo dispuesto en los apartados 1 o 2 de esta disposición, el saldo que reste se integrará por partes iguales entre los restantes periodos impositivos.

No obstante, en caso de transmisión de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades durante los referidos periodos impositivos, se integrarán en la base imponible del período impositivo en que aquella se produzca las

cantidades pendientes de revertir, con el límite de la renta positiva derivada de esa transmisión.»

La declaración de inconstitucionalidad tiene su base jurídica en la introducción de medidas para ensanchar la base imponible del impuesto y asegurar un incremento de la recaudación mediante un Real Decreto-ley.

En la propia **Sentencia**, se establece un apartado 4 denominado **“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** [STC 182/2021, de 26 de octubre, FJ 6 b)].

2. La interpretación realizada por la Agencia Tributaria

Con fecha 5 de febrero de 2024, la Dirección del Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria, publicó la [Nota ANP 897-24 de la STS de 18 de enero de 2024 y su incidencia en los procedimientos inspectores actualmente abiertos y pendientes de liquidación](#), estableciendo los siguientes **criterios**:

→ **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.**

Se mantiene el criterio de la firmeza de los actos administrativos o de las cuestiones que hayan sido objeto de cosa juzgada pero se añade, en la línea de lo señalado por el TC, las situaciones derivadas de los recursos no planteados a la fecha del dictado de la sentencia (no de la publicación de la misma).

→ **Tiene una consecuencia directa en los procedimientos inspectores en curso.** 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.

La Inspección deberá aplicar, de oficio, el fallo de la sentencia, pudiendo ser alegado por el contribuyente o su representante legal, para obtener una liquidación más favorable fruto de las actuaciones

- **Tiene una consecuencia directa en los procedimientos inspectores 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 de enero de 2024.

La situación será la misma que en el caso anterior, aunque parece poco probable que se inicien procedimientos inspectores para comprobar, específicamente, aspectos declarados inconstitucionales y el contribuyente no tiene derecho a instar el inicio de una inspección puesto que ésta sólo se puede iniciar de oficio

- **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.

En el ámbito contencioso-administrativo, debe tenerse en cuenta lo que establece el artículo 33 de su Ley reguladora:

“1. Los órganos del orden jurisdiccional contencioso-administrativo juzgarán dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de los motivos que fundamenten el recurso y la oposición.

2. Si el Juez o Tribunal, al dictar sentencia, estimare que la cuestión sometida a su conocimiento pudiera no haber sido apreciada debidamente por las partes, por existir en apariencia otros motivos susceptibles de fundar el recurso o la oposición, lo someterá a aquéllas mediante providencia en que, advirtiendo que no se prejuzga el fallo definitivo, los expondrá y concederá a los interesados un plazo común de diez días para que formulen las alegaciones que estimen oportunas, con suspensión del plazo para pronunciar el fallo. Contra la expresada providencia no cabrá recurso alguno.

3. Esto mismo se observará si, impugnados directamente determinados preceptos de una disposición general, el Tribunal entendiera necesario extender el enjuiciamiento a otros de la misma disposición por razones de conexión o consecuencia con los preceptos recurridos”.

3. La posición del TEAC

Recientemente el TEAC en Resoluciones [00/05806/2023/00/00 del 22/02/2024 - TEAC](#) y [00/06490/2023/00/00 del 22/02/2024 - TEAC](#) aplica el criterio de la STC porque, en ambos supuestos, las entidades reclamantes habían solicitado que el TEAC tuviera en cuenta la posible inconstitucionalidad de la DA 15ª y la DT 16.3 de la LIS.

No obstante, debe tenerse en cuenta la posible aplicación del artículo 237 de la Ley General Tributaria que establece que:

“1. Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante.

2. Si el órgano competente estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados las expondrá a los mismos para que puedan formular alegaciones”.

4. Posible desarrollo legal

El pasado 7 de marzo finalizó el plazo de presentación de enmiendas al de Proyecto de Ley por la que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo, así como para paliar los efectos de la sequía (procedente del Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre). (121/000003), estas enmiendas están pendientes de publicación en el Boletín Oficial del Congreso de los Diputados.

Numerosos medios de prensa se han hecho eco de la **Enmienda nº 196 presentada por el Grupo Parlamentario Socialista**, por la que se añadiría una disposición final, con el fin de reintroducir de nuevo las medidas anuladas por la STS 11/2024, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2024 y no hubieran concluido a la entrada en vigor de la, ahora sí, **nueva Ley**.