

**SPAGNA****Tribunale costituzionale, sentenza n. 11/2024, del 18 gennaio, che dichiara  
l'illegittimità della riforma dell'imposta sulle società del 2016  
e limita gli effetti della pronuncia**

28/02/2024

Il *plenum* del Tribunale costituzionale ha accolto il ricorso in via incidentale sollevato dall'*Audiencia Nacional* nei confronti di talune disposizioni di cui all'art. 3, comma 1, del regio decreto-legge *n. 3/2016*, del 2 dicembre, recante misure in ambito tributario volte al consolidamento delle finanze pubbliche e altre misure urgenti in materia del lavoro<sup>1</sup>. Le disposizioni modificavano la legge *n. 27/2014*, del 27 novembre, sull'imposta sulle società, aumentando la tassazione delle grandi imprese.

La misura, adottata in un contesto di crisi economica, era volta alla riduzione del disavanzo pubblico. Tuttavia, il Tribunale costituzionale ha dichiarato che il governo non aveva rispettato i requisiti sulla decretazione d'urgenza. L'imposta sulle società è un «pilastro basilare dell'imposizione diretta in Spagna» e un «elemento essenziale del sistema tributario». Le disposizioni denunciate, incrementando due parametri strutturali del tributo, avevano interessato il dovere di contribuire al sostenimento della spesa pubblica sancito dall'*art. 31, comma 1*, Cost., andando così contro l'*art. 86, comma 1*, Cost., che vieta che la decretazione d'urgenza possa interessare i diritti, doveri e libertà del Titolo I della Costituzione (tra cui, l'art. 31 Cost.).

Il *plenum* ha limitato gli effetti della dichiarazione di illegittimità per esigenze collegate al principio di certezza del diritto<sup>2</sup>. Nel FJ 4 si stabilisce che la dichiarazione di nullità non può portare alla revisione degli obblighi tributari decisi con sentenza definitiva o con atto amministrativo definitivo, equiparando a quest'ultimo le liquidazioni che, alla data della sentenza, non siano state impugnate e le autoliquidazioni di cui non sia stata chiesta la rettifica.

Nonostante la decisione sia stata assunta all'unanimità, il giudice costituzionale Enrique Araldo Alcubilla ha redatto un'opinione dissenziente riguardante la modulazione degli effetti della sentenza<sup>3</sup>. Il giudice ritiene insufficiente che la mera invocazione del principio di certezza del diritto possa consentire la limitazione della dichiarazione di illegittimità, senza ponderare altri beni e valori costituzionali meritevoli di tutela. Nonostante la Costituzione esiga che il sistema tributario sia giusto, l'equiparazione delle liquidazioni e delle autoliquidazioni agli atti amministrativi definitivi<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> La sentenza è reperibile *on line* a questo [link](#).

<sup>2</sup> Sull'impatto, in termini economici, della pronuncia, v. *Hacienda limita las devoluciones por los cambios en Sociedades de Montoro*, in *El Economista*, del 20/02/2024; e I. QUINTANA – C. MOURELO GÓMEZ, *La AEAT aclara el alcance de la sentencia del Constitucional que anuló parcialmente el Real Decreto 3/2016*, in *Periscopio legal y fiscal (blog)*, del 27/02/2024.

<sup>3</sup> Sul tema v. il lavoro dell'Area di diritto comparato dal titolo *La modulazione degli effetti nel tempo delle pronunce di incostituzionalità (Aggiornamento)*, aprile 2023, pp. 53 ss.

<sup>4</sup> Si tratta di una tendenza che si sta consolidando, poiché l'anzidetta equiparazione è riscontrabile anche nella sentenza *n. 182/2021*, del 26 ottobre, FJ 6, e nella sentenza *n. 133/2022*, del 25 ottobre, FJ 6.

avrebbe penalizzato chi ha deciso di conformarsi al legislatore, senza questionare l'applicazione della norma tributaria.

*Carmen Guerrero Picó*