

Efectos de la derogación parlamentaria de los decretos-leyes en materia tributaria.

La derogación de las medidas tributarias contenidas en el Real Decreto-Ley 9/2024, de 23 de diciembre

Marisa Gómez-Lobato Lanzasrote

*Doctoranda del Programa en Derecho y Ciencias Sociales.
Escuela Internacional de Doctorado de la Universidad Nacional
de Educación a Distancia (EIDUNED) (España)*

mgomezlob1@alumno.uned.es | <https://orcid.org/0009-0003-6820-988X>

Extracto

En la última década se ha multiplicado el número de decretos-leyes derogados por el Congreso de los Diputados, con un crecimiento exponencial en la presente legislatura, en la que no se han convalidado cuatro de estas normas en menos de dos años. Esta situación, que nos aboca a contar con un ordenamiento jurídico cada vez más caótico e imprevisible, tiene su origen en la creciente fragmentación parlamentaria y la progresiva debilidad gubernamental, que empuja al Ejecutivo a acudir al auxilio de este instrumento normativo de manera desmesurada, contraria al fin para el que fue concebido y con escasas garantías de éxito. Ni la Constitución ni el Reglamento del Congreso contienen previsión alguna sobre la eficacia que debe darse a este rechazo parlamentario. Tampoco lo ha hecho aún el Tribunal Constitucional, a cuyo control nunca ha llegado un decreto-ley no convalidado. Así, la doctrina ha estado históricamente dividida entre otorgar a esta reprobación eficacia *ex tunc* –desde el momento mismo de aprobación de la norma gubernamental– o eficacia *ex nunc* –desde la adopción del acuerdo parlamentario de rechazo, esto es, con mantenimiento de los efectos de la norma mientras estuvo en vigor–. El presente trabajo analiza las diferentes teorías al respecto, con un enfoque particular en sus implicaciones en el ámbito tributario, que se ejemplifican a través del estudio de las repercusiones en materia fiscal de la derogación parlamentaria del Real Decreto-Ley 9/2024, de 23 de diciembre (con comentarios sobre el Real Decreto-Ley 16/2025, de 23 de diciembre, y el Real Decreto-Ley 2/2026, de 3 de febrero, aprobados con posterioridad); una norma de prórroga presupuestaria y contenido anárquico, cuya limitada vigencia genera enormes problemas interpretativos y de inseguridad jurídica, de nocivas consecuencias para los contribuyentes.

Palabras clave: real decreto-ley; Parlamento; Gobierno; Tribunal Constitucional; derogación parlamentaria; normativa tributaria; contribuyente; Real Decreto-Ley 9/2024.

Recibido: 20-05-2025 / Aceptado: 12-12-2025 / Publicado: 01-04-2026

Cómo citar: Gómez-Lobato Lanzasrote, M. (2026). Efectos de la derogación parlamentaria de los decretos-leyes en materia tributaria. La derogación de las medidas tributarias contenidas en el Real Decreto-Ley 9/2024, de 23 de diciembre. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 517, 53-87. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2026.24545>



Effects of the parliamentary repeal of decree-laws on tax matters. The repeal of the tax regulations included in the Royal Decree-Law 9/2024, of 23 December

Marisa Gómez-Lobato Lanzasrote

Abstract

Over the last decade, the number of decree-laws that have been repealed by the Congress of Deputies has multiplied, with an exponential growth in the current legislature, in which four of these regulations have not been validated in less than two years. This situation, which leads us to have an increasingly chaotic and unpredictable legal system, has its origin in the growing parliamentary fragmentation and progressive governmental weakness, which pushes the Executive to come to the aid of this instrument in an excessive manner, contrary to the purpose for which it was designed and with few guarantees of success. Neither the Constitution nor the parliamentary rules of procedure contain any provision regarding the effectiveness that must be given to the rejection of these regulations. Nor has the Constitutional Court, whose control has never reached a decree-law that had been repealed by Parliament. Thus, legal doctrine has historically been divided between granting parliamentary rejection *ex tunc* effectiveness, from the very moment the government regulation is approved, or *ex nunc* effectiveness, from the moment the resolution is adopted by the Congress of Deputies. This paper analyses the theories on this subject, with a particular focus on their implications in the tax field, illustrated by a study of the tax repercussions of the parliamentary repeal of Royal Decree-Law 9/2024, of December 23 (includes comments on Royal Decree-Law 16/2025 of 23 December, and Royal Decree-Law 2/2026, of 3 February, issued subsequently); a rule of budgetary extension and anarchic content, whose limited validity creates enormous problems of interpretation and legal uncertainty, with harmful consequences for taxpayers.

Keywords: royal decree-law; Parliament; Government; Constitutional Court; parliamentary repeal; tax regulations; taxpayer; Royal Decree-Law 9/2024.

Received: 20-05-2025 / Accepted: 12-12-2025 / Published: 01-04-2026

Citation: Gómez-Lobato Lanzasrote, M. (2026). Efectos de la derogación parlamentaria de los decretos-leyes en materia tributaria. La derogación de las medidas tributarias contenidas en el Real Decreto-Ley 9/2024, de 23 de diciembre. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 517, 53-87. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2026.24545>



Sumario

1. Introducción
 2. Breve referencia a la doctrina del Tribunal Constitucional
 - 2.1. La doctrina del Tribunal Constitucional en materia de decretos-leyes
 - 2.2. Doctrina del Tribunal Constitucional sobre los decretos-leyes de contenido tributario
 3. Teorías sobre la eficacia de la derogación parlamentaria de los decretos-leyes
 - 3.1. Argumentos en defensa de la eficacia *ex tunc* del acuerdo parlamentario de derogación
 - 3.1.1. Norma no válida desde su origen
 - 3.1.2. Ausencia de control parlamentario
 - 3.2. Argumentos en defensa de la eficacia *ex nunc* del acuerdo de derogación
 - 3.2.1. El sentido literal de los términos empleados por la Constitución
 - 3.2.2. La ausencia de eficacia sanatoria de la ley sobre el decreto-ley
 - 3.3. Reviviscencia de las normas derogadas por un decreto-ley no convalidado
 - 3.4. La eficacia del acuerdo parlamentario de derogación de los decretos-leyes. Conclusiones
 4. El RDL 9/2024, de 23 de diciembre
 - 4.1. Contenido de la norma
 - 4.2. Efectos de su derogación parlamentaria en el ámbito tributario
 - 4.3. Nota final. Su potencial inconstitucionalidad
 5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

1. Introducción

En la última década han tenido lugar en nuestro país acontecimientos políticos inéditos que han contribuido de manera decisiva a generar la actual situación de división en el Parlamento, de progresiva debilidad del Gobierno y de la más que preocupante confrontación entre los tres poderes del Estado, hoy indisimulada entre el Ejecutivo y el Legislativo¹, pero de la que el Poder Judicial empieza a no ser ajeno.

Así, hemos vivido, por vez primera, la convocatoria de cuatro elecciones generales en apenas cuatro años (2015, 2016 y dos en 2019), cuatro investiduras fallidas (dos en 2016, y las otras en 2019 y 2023), dos periodos de Gobierno en funciones de casi un año (2015-2016 y 2019), el éxito de una moción de censura (2018), la generación de un Gobierno de coalición de partidos (2019) y la conformación del actual Gobierno en minoría parlamentaria en ambas Cámaras (2023), que lo aboca, por ejemplo, a gobernar en estos momentos con unos presupuestos concebidos tres años atrás y por un Parlamento distinto. Además, en la presente legislatura (Legislatura XV) coexisten en el Congreso de los Diputados hasta 16 partidos políticos, agrupados en nueve grupos parlamentarios², y el mismo número de partidos que conforman siete grupos en el Senado³, constituyendo la mayor fragmentación política de nuestro Parlamento en democracia.

¹ Nos referimos, por ejemplo, al creciente uso de la prerrogativa gubernamental de veto presupuestario a iniciativas de la oposición; al frecuente rechazo de las Cámaras a dichos vetos; al conflicto de atribuciones planteado por el Congreso de los Diputados ante el Alto Tribunal al negarse el Gobierno a ser sometido a control estando en funciones; o a las recientes declaraciones del presidente Pedro Sánchez asegurando que su agenda gubernativa avanzaría «con o sin concurso del Poder Legislativo», al que exigió ser «más constructivo y menos restrictivo».

² Grupo Parlamentario Popular (PP), Grupo Parlamentario Socialista (PSOE), Grupo Parlamentario Vox (Vox), Grupo Parlamentario Plurinacional Sumar (Sumar, Más Madrid, Comuns, Izquierda Unida y Verdes-Equo), Grupo Parlamentario Republicano (ERC), Grupo Parlamentario Junts per Catalunya (JPC), Grupo Parlamentario Euskal Herria Bildu (EHB), Grupo Parlamentario Vasco (PNV) y Grupo Parlamentario Mixto (Podemos, UPN, BNG, CC y un diputado independiente).

³ Grupo Parlamentario Popular (PP), Grupo Parlamentario Socialista (PSOE), Grupo Parlamentario Izquierdas por la Independencia (ERC y EHB), Grupo Parlamentario Plural (JPC, BNG, CC y AHI), Grupo Parlamentario Vasco (PNV), Grupo Parlamentario Izquierda Confederal (Más Madrid, Eivissa i Formentera al Senat, Compromís, Agrupación Socialista Gomera y Geroa Bai) y Grupo Parlamentario Mixto (Vox y UPN).

Todo ello ha originado una generalizada situación de debilidad institucional que tiene su indudable reflejo también en la producción normativa, progresivamente menos exquisita en su calidad técnica e, incuestionablemente, también menos garantista y rigurosa en su procedimiento de aprobación.

De esta manera, nos encontramos cada vez con mayor frecuencia con iniciativas exteriorizadas por el Gobierno llevadas al Parlamento en forma de proposiciones de ley, haciendo un uso fraudulento de estas últimas con el fin de ignorar las garantías que rigen la presentación de proyectos del Ejecutivo; leyes de contenido tan heterogéneo y dispar que se entorpece su comprensión por el ciudadano, arriesgando así la integridad del principio de seguridad jurídica; elementos centrales de la vida de los ciudadanos regulados por vía de enmienda a leyes ajenas a aquella en su contenido, despreciando los derechos de las minorías parlamentarias; o, en fin, decretos-leyes aprobados de manera tan indisimuladamente abusiva que dejan en papel mojado los avales de excepcionalidad con los que se conformó este instrumento normativo.

Con relación a esto último, aportamos algunos datos referidos a los últimos 10 años⁴:

- En la Legislatura XII (2016-2019), se aprobaron 39 leyes y 65 reales decretos-leyes (RDL). De ellos, 2 fueron derogados y únicamente 3 culminaron en ley formal del Parlamento. En total, se legislaron 1.190 páginas en forma de RDL –18,30 páginas de media por decreto-ley–:
 - Gobierno del PP (2016-2018): 35 leyes aprobadas y 30 RDL. De ellos, 1 derogado y 3 culminados en ley. En total, 405 páginas legisladas por esta vía –13,50 páginas de media por cada decreto-ley–.
 - Gobierno del PSOE (2018-2019): 1 ley aprobada y 35 RDL. De ellos, 1 derogado y 0 culminados en ley. En total, 785 páginas legisladas por esta vía –22,43 páginas de media por cada decreto-ley–.
- En la Legislatura XIII (2019-2019) –Gobierno del PSOE–, no se aprobó ninguna ley, pero sí 7 RDL. Todos fueron convalidados y ninguno culminó en ley formal del Parlamento. En total, 79 páginas fueron legisladas como decreto-ley –11,29 páginas de media por cada decreto-ley–.

⁴ Se ha centrado el análisis en la última década, no solo para observar la tendencia de los últimos años, sino porque ya se pueden encontrar datos pormenorizados sobre este mismo particular desde el inicio de la democracia hasta agosto de 2015, en el indispensable trabajo del profesor Martín Rebollo (2015), referido en la bibliografía. Igualmente, se recomienda el trabajo de los profesores Rafael Sanz Gómez y Sergio Sanz Gómez (2020), «Análisis cuantitativo del uso del decreto-ley en España (1979-2018)», también referido en la bibliografía.

- En la Legislatura XIV (2019-2023) –Gobierno del PSOE–, se aprobaron 102 leyes y 97 RDL. De ellos, 1 resultó derogado y 16 aprobados como ley del Parlamento. En total, 3.587 páginas fueron legisladas a través de este instrumento –36,98 páginas de media por cada decreto-ley–.
- En la presente Legislatura XV (2023-hasta la fecha de cierre del presente trabajo, noviembre de 2025) –Gobierno del PSOE–, han sido aprobadas 24 leyes y 27 RDL. De ellos, 4 han resultado derogados y ninguno se ha aprobado como ley formal. En total, 1.176 páginas han sido aprobadas por esta vía –43,55 páginas de media por cada norma⁵.

Avancemos algunas conclusiones a partir de los datos anteriores:

- En la última década ha sido más habitual legislar vía el mecanismo excepcional del decreto-ley que hacerlo vía proyectos de ley. El porcentaje de regulación a través de este instrumento se sitúa por encima del 50 % para el conjunto del periodo, incluso sin considerar el 100 % de la breve Legislatura XIII.
- El PSOE aprobó 35 decretos-leyes en apenas 10 meses de Gobierno tras la moción de censura que lo llevó al Ejecutivo en junio de 2018, y tardó 21 días en aprobar el primero.
- En estos 10 años se han derogado, por su no convalidación, 7 decretos-leyes⁶, un número muy significativo si consideramos que, en todo el periodo conjunto previo de casi 40 años y más de 500 de estas normas, únicamente se habían derogado dos, y uno de ellos, por error en la votación⁷. Particularmente llamativo resulta el dato de la derogación de 4 decretos-leyes del actual Gobierno en apenas dos años de la presente legislatura⁸.

⁵ En el periodo posterior al cierre de este trabajo, y hasta su publicación, se han aprobado 9 RDL más, de los que no han sido convalidados 3 (RDL 16/2025, 2/2026 y 4/2026). En consecuencia, en la presente Legislatura XV, hasta el mes de marzo 2026, se han aprobado 36 RDL, de los que el Congreso ha derogado 7. Un total de 1.437 páginas aprobadas por esta vía.

⁶ RDL 4/2017, de 24 de febrero, en materia de prestación del servicio portuario; 21/2018, de 14 de diciembre, en materia de vivienda y alquiler; 27/2020, de 4 de agosto, en materia de entidades locales; 7/2023, de 19 de diciembre, en materia de conciliación familiar y profesional; 9/2024, de 23 de diciembre, de contenido heterogéneo en materia tributaria, económica y de transporte, entre otras; 10/2024, de 23 de diciembre, para el establecimiento de un gravamen temporal energético para 2025; y 7/2025, de 24 de junio, por el que se aprueban medidas urgentes para el refuerzo del sistema eléctrico.

⁷ RDL 1/1979, de 8 de enero, sobre juntas de acuartelamiento, y RDL 1/2006, de 20 de enero, por el que se modifican los tipos impositivos del impuesto sobre las labores del tabaco, que fue derogado por error en la votación y sustituido, al día siguiente, por otro decreto-ley de contenido idéntico que sí fue convalidado.

⁸ Con datos actualizados a marzo de 2026, el número de decretos-leyes no convalidados en la década señalada asciende a 10, siendo 7 las normas derogadas en la presente legislatura, como ya hemos apuntado.

- La inmensa mayoría de los decretos-leyes son meramente convalidados, culminando en ley formal del Parlamento un escaso 11 % de media. En el periodo analizado, sin contar la actual legislatura aún no concluida, únicamente se han tramitado como proyectos de ley 81 de los 169 decretos-leyes aprobados. Además, de esos 81 se han dejado caducar definitivamente 62, desembocando en ley parlamentaria solamente 19.
- En este periodo se han detectado cerca de 70 decretos-leyes con contenido tributario; aproximadamente un tercio del total.
- El número de páginas que contienen estas normas también va en aumento. Hoy, transcurridos apenas dos años de la actual legislatura, se ha legislado por esta vía ya el mismo número de páginas que en toda la Legislatura XII completa. El enorme volumen que están adquiriendo los decretos-leyes –18 páginas de media en la XII Legislatura, 37 en la XIV y 44 en la actual– se debe a la progresiva aprobación de «decretos-leyes ómnibus» de contenido heterogéneo y caótico que vienen a suplir en muchas ocasiones y, sobre todo en materia fiscal, la ausencia de una ley anual de presupuestos que la aritmética parlamentaria no siempre permite aprobar.

El último ejemplo de este objetable proceder legislativo es el RDL 9/2024, de 23 de diciembre⁹. Se trata este de un repertorio normativo anárquico cuyas 140 páginas y 101 artículos modifican una treintena de leyes de temática diversa. Además, y por lo que aquí más interesa, contiene modificaciones y prórrogas de significativas medidas en materia tributaria que, posteriormente, se analizarán con detalle. La no convalidación de esta norma por el Congreso, motivada por su heterogeneidad, al decir de sus detractores parlamentarios, supuso la inmediata derogación, apenas un mes después de su entrada en vigor, de todas las medidas en ella contenidas, con las indeseables consecuencias jurídicas, y para los contribuyentes, que acarrea esta inconsistencia regulatoria.

A las implicaciones de la no convalidación de decretos-leyes en materia tributaria, ejemplificada en la derogación de la norma antes mencionada, dedicamos el presente trabajo.

Para ello, en primer lugar, analizaremos brevemente la doctrina constitucional al respecto de estos vehículos normativos, con especial referencia al ámbito tributario, para verificar cómo la permisividad del Tribunal Constitucional ha coadyuvado a hacer hoy, de aquellos, un modo habitual de legislar.

Posteriormente, entraremos a fondo en el análisis del instituto de la derogación parlamentaria de los decretos-leyes, examinando los argumentos que defienden su eficacia ex

⁹ A salvo los decretos-leyes 16/2025, de 23 de diciembre y 2/2026, de 3 de febrero, que han sido dictados después como normas de prórroga presupuestaria para el ejercicio 2026, a los que se aludirá posteriormente en este trabajo.

nunc y aquellos que abogan por una eficacia desde el momento mismo de la aprobación de la norma, ofreciendo nuestras conclusiones. Es este un asunto que, creemos, cada vez adquirirá mayor importancia, visto el incremento progresivo de decretos-leyes no convalidados en los últimos años.

Ello nos llevará al análisis concreto del recientemente derogado RDL 9/2024, como apuntábamos. Tras examinar su contenido en materia tributaria, observaremos las consecuencias para los contribuyentes que la Administración ha anudado a su no convalidación, presentando nuestra opinión al respecto. En una nota final, aportaremos los motivos por los que, a nuestro juicio, esta norma es, además, inconstitucional. Y terminaremos con unas conclusiones que incluyen nuestra humilde aportación para que prácticas legislativas tan desafortunadas como la que nos ocupa no vuelvan a suceder.

2. Breve referencia a la doctrina del Tribunal Constitucional

2.1. La doctrina del Tribunal Constitucional en materia de decretos-leyes

Ya hemos apuntado que la creciente situación de precariedad del Gobierno motiva en gran medida el recurso desmedido a este vehículo normativo. García-Escudero (2021, p. 95) ya resaltó lo paradójico que resulta que, cuanto menos fuerte es un Gobierno, más poder legislativo ejerce por vía de decreto-ley. Por otro lado, además, parece innegable que la interpretación, sorprendentemente flexible, que el Tribunal Constitucional ha hecho del artículo 86 de la Constitución española (CE)¹⁰ ha coadyuvado de manera definitiva a la proliferación de estas normas. Baste como ejemplo que no fue hasta su STC 68/2007, de 28 de marzo –30 años, cientos de decretos-leyes y medio centenar de recursos contra estos,

¹⁰ Artículo 86 de la CE:

- «1. En caso de extraordinaria y urgente necesidad, el Gobierno podrá dictar disposiciones legislativas provisionales que tomarán la forma de Decretos-leyes y que no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, al régimen de las Comunidades Autónomas ni al Derecho electoral general.
2. Los Decretos-leyes deberán ser inmediatamente sometidos a debate y votación de totalidad al Congreso de los Diputados, convocado al efecto si no estuviere reunido, en el plazo de los 30 días siguientes a su promulgación. El Congreso habrá de pronunciarse expresamente dentro de dicho plazo sobre su convalidación o derogación, para lo cual el Reglamento establecerá un procedimiento especial y sumario.
3. Durante el plazo establecido en el apartado anterior, las Cortes podrán tramitarlos como proyectos de ley por el procedimiento de urgencia».

después de aprobarse la Carta Magna— cuando el tribunal declaró la nulidad completa de un decreto-ley por falta del presupuesto habilitante.

El máximo intérprete constitucional ya dejó clara su apreciación laxa sobre los límites impuestos al uso de este instrumento en su temprana Sentencia 6/1983, de 4 de febrero, que ha guiado desde entonces sus conclusiones sin cambios significativos. Afirmó entonces que estas normas pueden emplearse para «dar respuesta a las perspectivas cambiantes de la vida actual, siempre que su utilización se realice bajo ciertas cautelas», y que esta vía debe reputarse lícita «en todos aquellos casos en que hay que alcanzar los objetivos marcados para la gobernación del país, que por circunstancias imposibles o difíciles de prever requieren una acción normativa inmediata».

Con esta argumentación el tribunal reinterpreta el artículo 86 de la CE para entender que la extraordinaria y urgente necesidad puede responder a una «perspectiva cambiante de la vida actual», o que los restrictivos límites contenidos en el repetido precepto son tan solo «ciertas cautelas».

Con relación a la urgencia, ha admitido valoraciones globales referidas al contexto de una situación y se ha escudado en no poder sustituir las razones políticas y de oportunidad, que deben quedar, dice, a juicio del Gobierno. Amparados en este paraguas interpretativo, los sucesivos Ejecutivos han acudido reiteradamente a argumentaciones más o menos vagas sobre situaciones de crisis para dictar docenas de normas extraordinarias. Así, la crisis económica (a partir de 2008), la crisis sanitaria (2020-2022) o la crisis derivada de la guerra en Ucrania (a partir de 2022). Es a nuestro juicio dudoso, sin embargo, que, conocida una situación de crisis y extendida esta en el tiempo, puedan dictarse incontables normas de urgencia para regular unas consecuencias aun presuntamente sorpresivas¹¹.

Ello ha dado como resultado un control negativo del presupuesto habilitante por parte del tribunal, circunscrito a verificar que el empleo de esta vía legislativa no es «abusivo ni arbitrario» —SSTC 182/1997, de 28 de octubre, y 189/2005, de 7 de julio—, aunque sí exige que su justificación sea «explícita y razonada» —STC 29/1982, de 31 de mayo— y que exista una conexión de sentido entre esta y las medidas contenidas en la norma —SSTC 137/2003, de 3 de julio; 1/2012, de 13 de enero; y 105/2018, de 4 de octubre—.

¹¹ Así, por ejemplo, los casi 40 decretos-leyes que, de un modo u otro, justifican su presupuesto habilitante en la crisis sanitaria ocasionada por la pandemia del COVID-19 y que se extienden en un lapso temporal de casi dos años. O la docena de decretos-leyes amparados en la crisis derivada de la invasión de Ucrania sucedida en febrero de 2022, donde encontramos normas aprobadas más de dos años y medio después, como el RDL 4/2024, de 26 de junio, por el que se prorrogan determinadas medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo y se adoptan medidas urgentes en materia fiscal, energética y social.

Esta condescendiente interpretación ha llevado al tribunal a afirmar que «nuestra Constitución se ha decantado por una regulación de los decretos-leyes flexible y matizada» –por todas, STC 18/2023, de 21 de marzo–; interpretación que parece de difícil encaje con la intención del legislador constituyente al regular esta figura, como pusieron de manifiesto, en su voto particular, los magistrados discrepantes con este fallo.

Compartimos con Tudela Aranda (2021, p. 104) que, mientras los sucesivos Gobiernos no tengan la voluntad de autocontenerse en el uso desmesurado de este excepcional vehículo normativo, «solo quedará confiar en que el Tribunal Constitucional rectifique su tradicional complacencia con su uso para establecer criterios más rígidos al respecto».

2.2. Doctrina del Tribunal Constitucional sobre los decretos-leyes de contenido tributario

Teniendo por superada la controversia en torno a la formulación del principio de reserva de ley en materia tributaria¹², el tribunal ha explicitado en numerosas ocasiones su doctrina sobre el uso del decreto-ley para regular tributos. Recientemente lo ha hecho, con remisión a su doctrina anterior, en su STC 11/2024, de 18 de enero, cuyos principales argumentos sintetizamos a continuación:

- Ningún óbice existe para que mediante un decreto-ley se puedan establecer, modificar o derogar prestaciones patrimoniales de carácter público, siempre que: (i) concurra una situación de extraordinaria urgencia, y (ii) no se afecte al deber de contribuir que establece el artículo 31.1 de la CE¹³.
- Para interpretar si ha existido tal afectación, el decreto-ley no podrá alterar ni el régimen general ni los elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria.
- Vulnera el artículo 86.1 de la CE cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario.

¹² A pesar de considerarse hoy una cuestión pacífica, Falcón y Tella (1984, p. 189) calificó la intención del constituyente como «claramente» a favor de excluir el decreto-ley como fuente del derecho tributario, partiendo de los debates parlamentarios que llevaron a la aprobación del texto constitucional, y defendió que una interpretación literal del artículo 86 de la CE, en relación con el 31, llevaría a la exclusión «radical» de este instrumento normativo en dicha materia.

¹³ SSTC 111/1983, de 2 de diciembre; 60/1986, de 20 de mayo; 182/1997, de 28 de octubre; 189/2005, de 7 de julio; y 139/2016, de 21 de julio.

- A fin de valorar si se ha producido dicho efecto, es preciso tener en cuenta, en cada caso: (i) de qué tributo se trata –naturaleza, estructura y función dentro del conjunto del sistema tributario y la medida en que interviene el principio de capacidad económica–; (ii) qué elementos, esenciales o no, resultan alterados; y (iii) cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate¹⁴.

A pesar de establecerse estos tres parámetros, el tribunal ha admitido que «la indagación acerca de si un decreto-ley afecta o no al deber de contribuir debe atender especialmente a la naturaleza del tributo sobre el que incide» –SSTC 137/2003, de 3 de julio; 108/2004, de 30 de junio; o 189/2005, de 7 de julio–.

Así, modificaciones sustanciales en tributos como el IRPF, el IS y el IRNR, considerados por el tribunal piezas básicas de nuestro ordenamiento tributario, derivan en la inconstitucionalidad de la norma –v. g. el RDL 5/1992, de 21 de julio, que incrementaba el tipo de gravamen del IRPF, por STC 182/1997, de 28 de octubre; el RDL 7/1996, de 7 de junio, sobre el régimen de las ganancias y pérdidas patrimoniales en el mismo impuesto, por STC 189/2005, de 7 de julio; el RDL 12/2012, de 30 de marzo, por el que se aprobaba la declaración tributaria especial («amnistía fiscal») en materia de IRPF, IS e IRNR, por STC 73/2017, de 8 de junio; o, más recientemente, los RDL 2/2016 y 3/2016, de 30 de septiembre y 2 de diciembre, respectivamente, que introducen modificaciones significativas en el IS, por SSTC 78/2020, de 1 de julio y 11/2024, de 18 de enero–. Sin embargo, ha admitido la utilización de este instrumento para establecer reformas en el impuesto sobre sucesiones y donaciones –STC 189/2005, de 7 de julio–, o determinar el tipo de gravamen del impuesto especial sobre determinados medios de transporte –STC 137/2003, de 3 de julio– y del impuesto especial sobre el alcohol y bebidas derivadas –STC 108/2004, de 30 de junio–. Asimismo, estimó procedente su utilización para la aprobación de modificaciones en el ámbito del IBI y del ITPyAJD –STC 14/2020, de 28 de enero–, así como del IIVTNU –STC 17/2023, de 9 de marzo–.

Durante la tramitación parlamentaria del texto constitucional se presentó una enmienda que buscaba evitar eficazmente la regulación de tributos por decreto-ley. Se proponía que este no pudiera «establecer nuevos tributos o modificar los existentes», por cuanto la intervención del Parlamento sobre los impuestos se consideraba «absolutamente indispensable», reflejo del principio de autoimposición. La redacción definitiva del precepto, sin embargo, no contuvo esta mención expresa, sino la inclusión de los «deberes», junto con los derechos y libertades regulados en el título I, entre las materias vedadas a este instrumen-

¹⁴ SSTC 182/1997, de 28 de octubre; 100/2012, de 8 de mayo; 139/2016, de 21 de julio; 35/2017, de 1 de marzo; 73/2017, de 8 de junio; 78/2020, de 1 de julio; 156/2021, de 16 de septiembre; y 17/2023, de 9 de marzo.



to, interpretándose que, así, se «eludiría entrar en el problema de los tributos, que quedarían subsumidos dentro de ello»¹⁵.

Coincidimos con Martín Rebollo (2015) en que, de haber prosperado esta enmienda, muchos de los decretos-leyes dictados estos años en materia tributaria no hubieran podido aprobarse, lo que hubiera generado un ordenamiento jurídico-tributario más acorde con los principios de reserva de ley, autoimposición y buena regulación que deben regirlo.

3. Teorías sobre la eficacia de la derogación parlamentaria de los decretos-leyes

La doctrina ha estado históricamente dividida entre otorgar al acuerdo derogatorio eficacia *ex tunc*, desde el origen, lo que implica la anulación, o no consolidación, de los efectos generados por la norma desde que esta fue aprobada, o eficacia *ex nunc*, esto es, desde el momento de dictarse el citado acuerdo parlamentario, con mantenimiento de los efectos de la norma gubernamental durante el tiempo en que estuvo en vigor.

Ya nos alertaba Santolaya Machetti (1988a, p. 43) sobre esta incertidumbre interpretativa –«tema abierto», lo llamó–, no aclarada ni en el texto constitucional ni en el Reglamento del Congreso de los Diputados.

Desde luego, sigue siendo un asunto confuso casi cuatro décadas después de afirmarlo este profesor, pues, además, seguimos sin conocer la interpretación del Tribunal Constitucional al respecto, al no haber llegado a su control decreto-ley alguno que no hubiera sido convalidado.

En el ejemplo que tendremos oportunidad de analizar posteriormente –la derogación del RDL 9/2024–, la Administración ha decidido, *motu proprio*, otorgar plena eficacia a la norma gubernamental mientras estuvo vigente, al menos, para algunas de sus medidas.

Si bien, presumiblemente, nadie se opondrá a una decisión que, en este caso, juega mayormente a favor de los contribuyentes, no pueden descartarse problemas en el futuro derivados de esta inseguridad interpretativa, máxime teniendo en cuenta el creciente número de estas normas que resultan derogadas.

¹⁵ Intervención del Sr. Fraga Iribarne (Comisión de Asuntos Constitucionales y Libertades Públicas). Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, núm. 80, 2 de junio de 1978, página 2924.

3.1. Argumentos en defensa de la eficacia *ex tunc* del acuerdo parlamentario de derogación

3.1.1. Norma no válida desde su origen

El profesor Salas Hernández (1991), como máximo valedor de la eficacia *ex tunc* del rechazo parlamentario, considera que la derogación supone la ausencia de justificación constitucional que ampare a estas normas si estas no son respaldadas por quien ostenta la potestad legislativa, lo que las convierte en normas «no válidas» desde su origen.

Este argumento, sin embargo, es objetable para parte de la doctrina. Así, ya defendía Falcón y Tella hace cuatro décadas (1984, p. 210) que no se aplica al caso español el planteamiento anglosajón según el cual el Gobierno, al dictar un decreto-ley, actúa ilegítimamente y queda sujeto a responsabilidad frente al Parlamento, que puede, o no, eximirle de ella a través del *bill of indemnity*. Igualmente, para Santolaya Machetti (1988b, p. 216) la revocación de los decretos-leyes se produce, generalmente, por razones políticas, extrínsecas a su legalidad, y no necesariamente por la ausencia de amparo constitucional.

Efectivamente, han sido motivaciones eminentemente políticas las que han llevado a la no convalidación de los decretos-leyes en muchas de las ocasiones en las que esto ha sucedido. Por mencionar solo un ejemplo reciente, el RDL 10/2024, de 23 de diciembre, para el establecimiento de un gravamen temporal energético durante el año 2025, fue rechazado con argumentos partidistas en un gravamen con alta carga ideológica, sin que se escuchase de sus señorías cuestionamiento alguno sobre la posibilidad de que la aprobación de este tributo –un auténtico impuesto¹⁶– debiera quedar entre las materias constitucionalmente vedadas al decreto-ley, o sobre la manifiesta ausencia de justificación de la extraordinaria y urgente necesidad de la medida¹⁷.

Por otro lado, aunque el argumento de la norma «no válida» desde su origen parte de equiparar derogación parlamentaria con declaración de ilicitud, lo cierto es que una presunta ausencia de presupuesto constitucional solo podría ser declarada por el Tribunal Cons-

¹⁶ Según se recoge en la exposición de motivos del decreto-ley (p. 1), este gravamen supone la extensión temporal al ejercicio 2025 del gravamen similar aprobado en la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para los ejercicios 2022 y 2023, y prorrogado para 2024 por el RDL 8/2023, donde se preveía la revisión de su configuración como impuesto, su plena integración en el sistema tributario y su conversión en tributo concertado y convenido con los territorios forales del País Vasco y Navarra. Siguiendo esta estela, este «nuevo» gravamen también busca su integración en el sistema tributario, según establece la disposición adicional segunda de la norma.

¹⁷ La exposición de motivos de la norma (p. 1) califica de «ineludible» la extraordinaria y urgente necesidad que justifica la aprobación de la norma, pero no argumenta satisfactoriamente el porqué, y no esconde que se configura bajo un «juicio político de oportunidad» que goza de un «amplio margen».

titucional, por mucho que esta circunstancia también pueda ser puesta de manifiesto por los parlamentarios llamados a pronunciarse sobre ella.

Así, la nulidad con efectos *ex tunc* solo podrá producirse por la declaración de inconstitucionalidad del decreto-ley. Ocurre, sin embargo, que ni siquiera en las escasas ocasiones en las que esto ha sucedido el tribunal ha declarado la ilicitud de la norma desde su origen. Así, la STC 60/1986, de 20 de mayo –que declara la inconstitucionalidad parcial del RDL 22/1982, de 7 de diciembre–, no extiende la anulación a los actos jurídicos dictados en ejecución de los preceptos invalidados, ni a las situaciones administrativas declaradas a su amparo, al entender que «no hay razón alguna para retrotraer el efecto invalidante de las normas declaradas inconstitucionales al momento de la entrada en vigor de las mismas».

Santolaya Machetti (1988b, p. 215) ha señalado que, si no existen razones para declarar una nulidad *ex tunc* de un precepto ilícito, con menos razón se puede dar dicha eficacia a la derogación parlamentaria de una norma lícita, que tendrá tal condición mientras no diga lo contrario el juzgador constitucional.

En materia tributaria el problema se acrecienta. Falcón y Tella (1984, p. 193), con cita de Albiñana, ya manifestó hace décadas que el tribunal «es conocedor de las inmensas dificultades que acarrearía aplicar la moviola a las prestaciones tributarias ya realizadas para borrar los efectos de cualquier decreto-ley». El problema radica, a juicio del profesor, en que el vicio de inconstitucionalidad es un vicio de nulidad plena por imperativo del artículo 39.1 de la Ley orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC), esto es, con efectos *ex tunc*; sin embargo, ello genera en la práctica enormes problemas que pueden solventarse imponiendo límites a la misma.

Efectivamente, esta ha sido la solución adoptada por una jurisprudencia constitucional cada vez más restrictiva. Así, su más reciente pronunciamiento de inconstitucionalidad sobre preceptos tributarios regulados a través de este vehículo –la ya mencionada STC 11/2024, de 18 de enero– modula los efectos de la nulidad excluyendo de revisión no solo las situaciones que hubieran adquirido firmeza por resolución administrativa o judicial firme, sino también las autoliquidaciones cuya rectificación no hubiera sido solicitada al tiempo del «dictado» de la sentencia –ni siquiera al momento de su publicación, como exigen los artículos 164 de la CE y 38.1 de la LOTC–. En los últimos años parece imponerse esta línea jurisprudencial continuista en su vertiente más prohibitiva y reacia a reconocerles a los contribuyentes el derecho a recuperar los ingresos «ilegales» realizados al amparo de un tributo declarado inconstitucional. El efecto presuntamente *ex tunc*, propio de la nulidad plena, queda sometido así a una modulación tan extraordinaria –una «suerte de cláusula de estilo ya habitual», en palabras del magistrado Arnaldo Alcubilla, en su voto discrepante con la meritada sentencia–, que imposibilita el legítimo ejercicio de sus derechos por parte de los contribuyentes.

3.1.2. Ausencia de control parlamentario

El segundo argumento apuntado por los juristas abonados a la teoría de la eficacia *ex tunc*, y que constituye para sus opositores «una objeción de más peso», defiende la imposibilidad de que existan en nuestro ordenamiento normas dictadas por el Gobierno al margen del control parlamentario, lo que sucedería con los decretos-leyes en el lapso temporal que va desde su entrada en vigor hasta la adopción del acuerdo de derogación.

Sobre este particular, defiende Santolaya Machetti (1988a, p. 43) que no es cierto en términos absolutos que ese lapso temporal sea enteramente ajeno al control del Parlamento, pues este puede dictar normas con efecto retroactivo que anulen la eficacia del decreto indeseado por él desde su entrada en vigor. Además, en todo caso, queda sometido a control jurisdiccional, incluso en caso de haber sido derogado, precisamente, para cubrir la adecuación de ese lapso temporal a las exigencias constitucionales.

3.2. Argumentos en defensa de la eficacia *ex nunc* del acuerdo de derogación

3.2.1. El sentido literal de los términos empleados por la Constitución

El artículo 86.2 de la CE dispone, ya se sabe, que el Congreso debe pronunciarse sobre la «convalidación» o «derogación» de los decretos-leyes. El acto de convalidación parlamentaria supone confirmar el decreto-ley aprobado por el Gobierno. Lo contrario de convalidar es, sencillamente, no convalidar. Sin embargo, el texto constitucional habla de «derogar», lo que implica «dejar sin efecto una norma vigente», según la RAE y en concordancia con su acepción jurídica. Así, el acto de derogación obliga a la existencia previa de una norma imperante y con plenos efectos cuya validez hasta ese momento no se discute, pero que el legislador desea ya eliminar del ordenamiento. Su eficacia es, por ello, claramente *ex nunc*.

Así opinan Astarloa (1985, p. 155) y Santolaya Machetti (1988b, p. 212), para quienes parece claro que la expresión «derogación» indica la pervivencia de todos los efectos de la norma hasta ese momento, y que su aplicación *ex tunc* debería haber sido expresamente prevista por la Constitución o por el Reglamento parlamentario al que aquella se remite.

Por otro lado, durante el debate parlamentario sustanciado en 1979, que acordó por vez primera la derogación de un decreto-ley –RDL 1/1979, de 8 de enero–, el diputado Sr. Pérez-Llorca ya subrayó que el constituyente utilizó el término «derogación», y no otro, con el fin de reforzar la vigencia y validez del decreto desde su entrada en vigor y, así, manifestó: «El decreto-ley tiene una vigencia desde el momento de su publicación y es necesario que intervenga un acto derogatorio expreso. Por esto se utiliza la palabra "derogación", y

no otra, para que pierda esa vigencia»¹⁸. Además, con referencia a la redacción que debía contener el acuerdo parlamentario a publicar en el BOE, el mismo diputado planteó que en él debía hacerse constar que «a partir de ese momento la derogación está en vigor». Ciertamente es que la disposición finalmente publicada no contuvo tal mención expresa, pero no es menos significativo que precisamente uno de los «padres de la Constitución» se manifestase en esos términos sobre la intención del texto constitucional, poco antes aprobado, y lo hiciera, además, en presencia de otros constituyentes como Peces-Barba, Solé Tura y Fraga Iribarne, quienes no discutieron su parecer.

3.2.2. La ausencia de eficacia sanatoria de la ley sobre el decreto-ley

Tiene reiteradamente reconocido el intérprete constitucional que la ley procedente de un decreto-ley no tiene efectos sanatorios sobre los potenciales vicios que este tuviera.

Hacemos aquí un paréntesis para recordar que la tramitación de los decretos-leyes como ley formal parlamentaria no es preceptiva, tras aclarar el Reglamento del Congreso las dudas interpretativas que generó la potencial alternancia de los apartados 2 y 3 del artículo 86 de la CE. De hecho, es altamente infrecuente. Ya contabilizó Martín Rebollo (2015) que, desde enero de 1979 hasta el momento en que culminó su análisis en agosto de 2015, de los 515 decretos-leyes aprobados, únicamente 91 –un 17,6 %– se convirtieron en ley. Desde entonces, sin contar con la presente legislatura aún no concluida, se han aprobado 173 decretos-leyes más, de los que solo se instó la tramitación como proyectos de ley de 81, dejándose caducar 62 y culminando en ley parlamentaria únicamente 19 –un escaso 11 %–, lo que subraya, además, la tendencia indisimuladamente creciente a ignorar este trámite. Este menguado número de leyes provenientes de decreto-ley tiene su origen en el limitado número de veces que el Congreso acuerda su tramitación como ley¹⁹ y, en las pocas ocasiones en las que lo hace, el escaso respeto que el Gobierno demuestra por tal mandato parlamentario, si se nos permite equiparar al Gobierno con los grupos parlamentarios en que se apoya y que dirigen la Mesa del Congreso, órgano responsable del impulso a la tramitación de las normas²⁰.

¹⁸ Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, núm. 2, año 1979. Sesión de la Diputación Permanente celebrada el 6 de febrero de 1979.

¹⁹ Según establece el artículo 151.4 del Reglamento del Congreso: «Convalidado un real decreto-ley, la Presidencia preguntará si algún Grupo Parlamentario desea que se tramite como proyecto de ley. En caso afirmativo, la solicitud será sometida a decisión de la Cámara. Si esta se pronunciase a favor, se tramitará como proyecto de ley por el procedimiento de urgencia, sin que sean admisibles las enmiendas de totalidad de devolución».

²⁰ Los números de la actual legislatura no son más prometedores: de los 27 decretos-leyes aprobados hasta la fecha (noviembre de 2025), y dejando a un lado los 4 derogados y 1 pendiente de convalidación (13/2025), los restantes 22 están siendo tramitados como proyecto de ley, si bien, 2 de ellos llevan casi dos años a la espera de la ponencia; 13 rondan, o superan, las 40 prórrogas del plazo de enmiendas y,

Volviendo al asunto que comentábamos, es doctrina jurisprudencial pacífica que decreto-ley y ley son dos normas distintas que adolecen de sus propios vicios y causas de inconstitucionalidad, por lo que son también controlables separada y autónomamente. La ley que deriva de un decreto-ley expulsa a este del ordenamiento jurídico con el vicio que padeciera en el momento de su aprobación, por lo que las situaciones jurídicas nacidas a su amparo son atacables aun después de la promulgación de la ley que lo sustituye, y sin que el Tribunal Constitucional pueda inhibir su fallo bajo el argumento de la desaparición del objeto de control de constitucionalidad –por todas, STC 110/2021, de 13 de mayo–.

Con todo ello quiere decirse que la ley formal derivada del decreto es una ley posterior de derogación con el efecto *ex nunc* propio de la sustitución y sin efecto sanatorio retroactivo, salvo disposición expresa, en su caso. Y ello invita a amparar que con menos razón aún podrán tener esa eficacia retroactiva los meros acuerdos parlamentarios de convalidación o derogación, a los que se otorga fuerza de ley, pero que no son una ley formal en sentido estricto.

De hecho, en materia de convalidación, sí ha tenido el intérprete constitucional ocasión de pronunciarse, afirmando que dicho acuerdo no sana los potenciales vicios de la norma gubernamental²¹. Y, si la convalidación no sana, podría defenderse que la derogación –no convalidación– no anula, aunque sobre esto no haya podido aún pronunciarse el tribunal.

el resto, recientemente convalidados, se acerca ya a la docena de prórrogas. En otras palabras, todos ellos están paralizados. Estos datos demuestran que todas las garantías de urgencia asociadas a la aprobación y ratificación de un decreto-ley desaparecen tras su convalidación. Los escasos decretos-leyes que se han convertido en ley parlamentaria en los últimos 10 años han tardado, de media, 11 meses en culminar su tramitación y, algunos, pretendidamente urgentes, hasta 500 días, como el RDL 17/2020, de 5 de mayo, dictado con medidas para paliar los efectos del COVID-19, por poner un ejemplo. Algunos autores han defendido que la urgencia en la tramitación de los proyectos de ley exigida por el texto constitucional tenía sentido solo cuando esta se consideraba alternativa a la convalidación, pero que, ahora, «carece de mayor sentido» (Astarloa, 1985, p. 147). A nuestro juicio, tal vez esta ya no sea apremiante, pero no podemos compartir que carezca de toda premura la aprobación de las potenciales correcciones o mejoras a una norma que nació para tratar situaciones «de extraordinaria y urgente necesidad»; todo ello al margen de que el texto reglamentario exige su tramitación «por el procedimiento de urgencia», ex artículo 151.4 del Reglamento del Congreso.

²¹ Por todas, la STC 144/2023, de 25 de octubre, con cita de la STC 39/2013, de 14 de febrero:

«(...) La Constitución únicamente admite la legislación de urgencia bajo condiciones cuya inobservancia constituye una infracción que solo puede repararse con una declaración de inconstitucionalidad, sin que los efectos derogatorios de la legislación sobrevenida, o los convalidantes de la asunción del decreto-ley por el Congreso de los Diputados, puedan corregir un defecto que ha de concebirse como necesariamente insubsanable, pues, en otro caso, los límites del art. 86 CE solo serían operativos en el tiempo que media entre el decreto-ley y su convalidación o su conversión en ley, esto es, en un tiempo en el que este tribunal nunca podrá materialmente pronunciarse».

3.3. Reviviscencia de las normas derogadas por un decreto-ley no convalidado

La eficacia *ex nunc* o *ex tunc* del acuerdo no convalidatorio puede también enfrentarse desde el ángulo del resurgimiento, o no, de las normas que fueran derogadas por el decreto rechazado por el Parlamento.

Parte de la doctrina (Salas Hernández, 1991, p. 310) opina que entre los efectos de la derogación parlamentaria de los decretos-leyes está la reviviscencia de las normas suspendidas o derogadas por aquel, excepcionándose la regla general contenida en el derecho común. A esta teoría parecen adherirse Astarloa (1985, p. 153) y Santolaya Machetti (1988b, p. 211), quienes defienden que, por su carácter provisional, «hay que considerar que los decretos-leyes, hasta su convalidación, no producen una derogación de la legislación anterior por ellos modificada, sino simplemente una suspensión de la misma, de forma que la no convalidación viene a comportar la inmediata puesta en vigor de las leyes derogadas».

La postura del profesor Salas Hernández parece coherente con la eficacia *ex tunc* del acuerdo parlamentario que él abandera, y con la consideración de que el carácter provisional de estas normas les impide consolidar efectos hasta la validación parlamentaria. Admitimos, sin embargo, que la postura defendida por Astarloa y Santolaya Machetti, algunos de los máximos valedores de la eficacia *ex nunc* del reproche parlamentario, nos genera mayor confusión. Así, si la norma gubernamental tiene plenos efectos desde su aprobación y los consolida con independencia del pronunciamiento parlamentario, no se comprende fácilmente anudar eficacia suspensiva a dicho pronunciamiento únicamente, por lo que se refiere a la derogación que aquella contemple sobre otras leyes. Una línea coherente con el argumento de la eficacia *ex nunc* nos llevaría a defender la vigencia plena del decreto-ley, también, para con las normas que este deroga.

Para De la Iglesia Chamarro (1998, p. 54), la ratificación parlamentaria actúa como condición a la que se subordina la eficacia definitiva de la norma gubernamental, por lo que a la no ratificación deben atribuírsele los efectos retroactivos típicos del incumplimiento de la condición. Y todo ello, justifica, porque «parece más apropiado que, ante la falta de soluciones del ordenamiento constitucional y, huyendo de invenciones arbitrarias, se entienda de aplicación la regla general de derecho común».

Pues bien, a nuestro juicio, es precisamente el auxilio al derecho común²², ante la ausencia de mayor concreción en el texto constitucional y reglamentario, el que nos per-

²² La potencial aplicación supletoria del derecho común a un asunto estrictamente parlamentario daría en sí mismo para un interesante debate, pues la Constitución, como fuente principal del derecho parlamentario, otorga en su artículo 72 al Parlamento una independencia para su autorregulación que convierte a este derecho en una disciplina perfectamente autónoma y en la que los reglamentos parlamentarios, «directamente incardinados en la Constitución» –STC 101/1983, de 18 de noviembre–, son sus normas esenciales.

mite defender el alcance temporal más limitado posible de la revocación parlamentaria –«La derogación tendrá el alcance que expresamente se disponga», ex art. 2.2 CC–, y el mantenimiento de la derogación definitiva de las leyes que la norma gubernamental rechazada expulsara del ordenamiento –«Por la simple derogación de una ley no recobran vigencia las que esta hubiere derogado», art. 2.2 *in fine*, CC–. Presumimos que la crítica a este argumento vendrá de parte de quienes opinan que la derogación parlamentaria no participa, *per se*, del instituto de la derogación normativa, pues el constituyente utilizó –confusamente, alegan– el término «derogación» queriendo significar la mera «no convalidación». Sin embargo, debemos recordar que el recurso a la presunta confusión de los términos empleados por el constituyente también encuentra una clara oposición, como hemos tratado de argumentar en párrafos precedentes.

Admitimos que esta interpretación que defendemos generaría no pocos problemas. Entre ellos, tal vez el más importante, el desmesurado poder que se le otorgaría al Gobierno, que tendría así la capacidad de eliminar definitivamente leyes del ordenamiento sin concurso alguno del Parlamento. A ello hay que sumar los esperables inconvenientes de laguna normativa, que llevaron a Astarloa (1985, p. 153), como ya apuntábamos, a defender la reviviscencia de las normas derogadas por el decreto repelido, como «la única solución aceptable si no quieren propiciarse vacíos en el ordenamiento», a pesar de respaldar su plena eficacia para todo lo demás.

Admitidos estos inconvenientes, no menores, defendemos, sin embargo, que el Parlamento siempre tiene la potestad de corregir la acción del Gobierno aprobando de nuevo las normas expulsadas, si así lo desea, incluso, por el procedimiento de urgencia. De no hacerlo, habría que asumir que dicha expulsión normativa cuenta, siquiera indirectamente, con el beneplácito de la mayoría de quien ejerce la potestad legislativa del Estado.

Es este un tema tan abierto que podría dar por sí solo para una monografía. Lo indudable es que podemos esperar en el futuro conflictos que no serán resueltos hasta que el máximo intérprete constitucional se pronuncie, para lo que será necesaria la interposición de un recurso contra un decreto-ley derogado por el Parlamento, o hasta que se produzca una reforma constitucional o del reglamento parlamentario que se anticipe a regular las consecuencias de un enfrentamiento previsible.

3.4. La eficacia del acuerdo parlamentario de derogación de los decretos-leyes. Conclusiones

Algunos autores consideran que el decreto-ley no es una figura jurídica absolutamente imprescindible en nuestro ordenamiento. Opina Aragón Reyes (2016, p. 21) que, al menos en el plano teórico, podría cuestionarse la necesidad de esta figura e, incluso, sostener su posible incoherencia con la democracia parlamentaria. Transcribiendo a Santamaría Pastor

(1988) –quien definió la legislación gubernamental como algo «aberrante»–, nos recuerda que estas formas paralegislativas han sido, sin embargo, incorporadas al texto constitucional de forma sorprendentemente pacífica «aunque se trata de técnicas disonantes en el marco de un Estado democrático». Por su parte, Santaolalla López (2017, p. 40) piensa que la legislación gubernativa de urgencia tenía más sentido en el siglo XIX y principios del XX, en los que el Parlamento era un órgano de difícil convocatoria, pero no ya hoy, cuando es posible organizar reuniones en tiempo récord, y nos recuerda que el hecho de que el enorme ámbito material del artículo 86.1 de la CE haya permanecido ajeno al decreto-ley «demuestra que esta vía no es tan indispensable como en ocasiones se quiere hacer creer».

Efectivamente, en reiteradas ocasiones se alude a la lentitud del procedimiento parlamentario como la excusa idónea para defender la legislación gubernativa excepcional. Sin embargo, la experiencia nos ha demostrado que ello no tiene por qué ser así, si existe la determinación y voluntad suficientes entre todos los agentes implicados para evitarlo –el Ejecutivo, los órganos rectores de las Cámaras legislativas y sus señorías–. Así, por ejemplo, las reformas constitucionales que llevaron a la modificación de su artículo 135²³ –en materia de estabilidad presupuestaria, en la IX Legislatura– y de su artículo 49 –en materia de protección de las personas con discapacidad, en la presente– se sustanciaron en ambas Cámaras en apenas un par de semanas; plazo muy inferior, por ejemplo, a los dos meses que tardó en entrar en vigor el registro de jornada contemplado en el RDL 8/2019, de 8 de marzo, o a los tres meses que se pospuso la entrada en vigor del RDL 9/2021, de 11 de mayo, una vez aprobado («ley rider»).

Con todo ello quiere decirse, y defendemos aquí, que, si el legislador constituyente decidió regular este vehículo extraordinario y hacerlo, además, por encima del reforzamiento del procedimiento parlamentario de urgencia, pudo ser porque quería dar autonomía al Gobierno para los casos de urgente necesidad, que los hay.

Esta teoría, que humildemente compartimos con voces ilustres ya mencionadas, nos lleva a defender que el constituyente buscó garantizar la eficacia de las decisiones gubernamentales inmediatas tomadas, eso sí, únicamente en situaciones de extrema necesidad y por un lapso temporal deliberadamente breve, transcurrido el cual, es el Parlamento, acreedor único de la potestad legislativa y controlador natural de la acción del Gobierno, quien debe pronunciarse sobre su continuidad o finalización. Compartimos con Crespo Hellín y Tur Ausina (1999, p. 273) que no parece coherente que el decreto-ley pueda necesitar un pronunciamiento que le afecte desde su origen, «concibiéndose de este modo la potestad normativa del Gobierno como ilegítima y no como un poder propio y perfectamente constitucionalizado». No debe olvidarse, además, que los actos del Gobierno se presumen váli-

²³ Es cierto, sin embargo, que esta celeridad procedimental, en el contexto de una reforma constitucional, no estuvo exenta de críticas por parte de la doctrina, que la tildó de inadecuada e inapropiada, como advierte Gómez Lugo (2022). Las propuestas de la doctrina, no obstante, se limitan mayoritariamente a excluir las reformas constitucionales del procedimiento de lectura única, pero no otras reformas posibles.

dos y estos, en particular, están dotados de fuerza de ley, como también se argumenta en favor de su plena eficacia.

Nada de la defensa que aquí se hace del instituto del decreto-ley, y de su plena eficacia desde el momento de su aprobación, es óbice para, también, hacer la crítica más incisiva posible contra los Gobiernos –de todo signo político– que han alterado la voluntad constitucional de excepcionalidad y urgencia de este instrumento hasta corromperlo. Y, ello, incluso aunque cuente con el aval de un Tribunal Constitucional sorprendentemente permisivo.

4. El RDL 9/2024, de 23 de diciembre

4.1. Contenido de la norma

El RDL 9/2024, de 23 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes en materia económica, tributaria, de transporte y de Seguridad Social, y se prorrogan determinadas medidas para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social, fue publicado en el BOE el día 24 de diciembre de 2024, entrando en vigor al día siguiente, y resultó derogado por el Congreso de los Diputados en su sesión del día 22 de enero de 2025, publicándose el acuerdo derogatorio el día 23 siguiente. Estuvo en vigor, por tanto, 29 días.

Es una norma de 140 páginas, 101 artículos, 5 disposiciones adicionales, 1 transitoria, 1 derogatoria, 15 disposiciones finales y 2 anexos, que modifican una treintena de leyes de todo orden. Los asuntos son tan dispares que abarcan desde la regulación de medidas en materia tributaria, de empleo, transporte, inmigración o energía, hasta cuestiones inconexas como la revalorización de las pensiones, el traspaso de la propiedad de un inmueble al Partido Nacionalista Vasco, la aprobación de nuevas ayudas para la isla de La Palma tras la erupción volcánica ocurrida cuatro años atrás, ayudas para el fomento de los servicios públicos de préstamo de bicicletas, una significativa reforma de la Ley de servicios de la sociedad de la información, o la modificación del servicio de Correos, por poner solo algunos de los múltiples ejemplos de su incoherencia regulatoria.

Es uno de los llamados «decretos-leyes de prórroga presupuestaria», dictados en ausencia de la correspondiente ley de presupuestos del Estado. En materia tributaria adopta las siguientes medidas:

IRPF:

- Con efectos de 1 de enero de 2025, se eleva a 2.500 euros la cuantía total de rendimientos del trabajo procedentes del segundo y restantes pagadores a efectos de determinar la obligación de presentar declaración de la renta (hasta entonces establecida en 1.500 €).



- Se amplía a todo el ejercicio 2025 la deducción por obras en materia de eficiencia energética de viviendas, adquisición de vehículos eléctricos nuevos, pilas combustible y puntos de recarga.
- Se prorroga para 2025 el incremento de los límites cuantitativos para la aplicación del método de estimación objetiva y se establece un nuevo plazo para presentar renunciaciones o revocaciones al mismo.
- Se aplica la imputación de rentas inmobiliarias al 1,1 % en 2024 cuando se cumplan los requisitos.

IS:

- Se prorroga, para las inversiones realizadas en 2025, la libertad de amortización en inversiones que utilicen energía procedente de fuentes renovables contenida en la disposición adicional 17.^a de la Ley del impuesto sobre sociedades (LIS).

IVA:

- Se prorroga para 2025 el incremento de los límites cuantitativos que delimitan el ámbito de aplicación de los regímenes especial simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca, y se establece un nuevo plazo para presentar las renunciaciones o revocaciones al mismo.

IIVTNU:

- Se incluye, «con efectos desde el 1 de enero de 2025», la actualización de la tabla de coeficientes aplicables sobre el valor del terreno según el periodo de generación del incremento del valor del artículo 107.4 de la LRHL.

Otros:

- Se actualiza la tarifa del IAE para el Grupo 861, con el fin de incluir a los artistas de arte sacro.
- Se retrasa al 1 de abril de 2025 la entrada en vigor del impuesto sobre líquidos de cigarrillos electrónicos y se introducen modificaciones en el periodo impositivo y el devengo.
- Se retrasa al 1 de abril de 2025 la entrada en vigor de las modificaciones a la Ley de impuestos especiales operadas por la Ley 7/2024, de 20 de diciembre.
- Se incluye el gasóleo bonificado en el nuevo sistema de gestión de las extracciones de depósito fiscal y se rebaja a 550 MM el volumen de extracciones necesario para ser operador confiable.

- Se introducen modificaciones en el periodo impositivo y devengo del nuevo impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras y se adaptan los plazos para efectuar el pago fraccionado y la autoliquidación del impuesto.
- Se recoge el régimen fiscal de los eventos deportivos asociados a la Final de la UEFA Champions League Femenina 2024 y de la Final de la UEFA Europa League 2025.

4.2. Efectos de su derogación parlamentaria en el ámbito tributario²⁴

La Agencia Tributaria, según los criterios establecidos por la Dirección General de Tributos, consideró otorgar efectos *ex nunc* al acuerdo parlamentario de derogación de esta norma, al menos, para las medidas a las que se refería expresamente. Así, publicó en su página web dos «Notas» donde realiza las consideraciones que, a continuación, se analizan y valoran:

- Sobre la elevación a 2.500 euros de la cuantía del segundo pagador que delimita la obligación de presentar declaración de la renta, la Agencia ha establecido que, para los devengos producidos entre el 1 y el 22 de enero de 2025, se contempla dicho aumento.

Esta solución no está exenta de problemas. Pensemos por ejemplo en dos contribuyentes con idéntica situación personal y mismo salario percibido durante 2025 –v. g. 17.000 euros del primer pagador y 2.000 euros del segundo–, fallecidos con un día de diferencia –22 enero y 23 de enero de 2025–. Estos ciudadanos –en puridad, sus sucesores– sufrirán consecuencias tributarias diametralmente dispares; uno de ellos estará obligado a presentar declaración de la renta, mientras que el otro no. Ello genera, de por sí, una situación de desigualdad inaceptable que, además, se acentuaría, con contravención injustificada del principio constitucional de capacidad económica, si la declaración del obligado resultara a ingresar.

²⁴ A lo largo de este epígrafe, y para cada una de las medidas analizadas, se integrarán comentarios relativos a las normas ómnibus de urgencia aprobadas con posterioridad al cierre del presente trabajo y que resultaron igualmente derogadas por el Congreso: (1) el Real Decreto-Ley 16/2025, de 23 de diciembre, por el que se prorrogan determinadas medidas para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social y se adoptan medidas urgentes en materia tributaria y de Seguridad Social, que entró en vigor el 25/12/2025 y fue derogado con efectos del 28/01/2026; y (2) el Real Decreto-Ley 2/2026, de 3 de febrero, por el que se adoptan medidas urgentes para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social, en materia tributaria y relativas a los recursos de los sistemas de financiación territorial, que entró en vigor el día 05/02/2026 y también fue rechazado por el Congreso en un acuerdo que entró en vigor con fecha 28/02/2026.

Por su parte, los RDL 16/2025 y 2/2026 no contienen regulación alguna en esta dirección. Así, a pesar de la presunta «extraordinaria y urgente necesidad» que, en teoría, demandaba la aprobación de esta medida, la misma no sido incluida en norma alguna posterior desde que fue expulsada del ordenamiento y hasta la fecha de revisión última de este trabajo (marzo de 2026).

- Con relación a las prórrogas asociadas a la aplicación de los regímenes especiales en el IRPF y el IVA, la Administración tributaria ha considerado mantener para todo el ejercicio 2025 los límites incrementados consagrados en la norma gubernamental, en aplicación del artículo 34.1 del RIRPF, según el cual, «la exclusión producirá efectos desde el inicio del año inmediato posterior a aquel en que se produzca dicha circunstancia». Así, entiende que «dado que la causa de exclusión se ha producido como consecuencia de la derogación del decreto-ley, podemos entender que los efectos de la exclusión se producirán para el periodo impositivo 2026».

Admitiendo que es favorable al contribuyente la decisión de la Administración, lo cual celebramos, no podemos evitar las dudas que nos genera la interpretación que hace del artículo 34.1 del RIRPF o, mejor dicho, de los artículos 31 de la LIRPF y 122 y 124 de la LIVA, que definen el ámbito de aplicación de estos regímenes especiales. Creemos nosotros que la causa que conlleva su exclusión no es, *per se*, la derogación de una norma en el ejercicio 2025, sino la generación de un determinado volumen de rendimientos «en el año anterior»; circunstancia que se produce en el ejercicio 2024.

Mayores dudas aún nos plantea la aplicación a todo el periodo 2025 de unos límites incrementados que carecen de soporte legal, al menos, desde el día 23 de enero. No pueden las «Notas» emitidas por la Agencia suplir la ausencia de norma con rango de ley que regule los parámetros que discutimos para todo el ejercicio. Debería aprobarse una ley que determinara las consecuencias jurídicas surgidas al amparo del decreto-ley derogado, pues, hasta entonces, creemos, las mismas se sitúan en un limbo «alegal» de difícil solución, por mucho que la decisión pro-contribuyente adoptada por la Administración en este concreto caso, presumiblemente, no vaya a ser discutida.

Los Reales Decretos-Leyes 16/2025 y 2/2026 contienen esta misma prórroga con efectos del 01/01/2025 y extensión al ejercicio 2026. Llama la atención que esta medida se regule con efectos retroactivos al 1 de enero de 2025 toda vez que, siguiendo el criterio que la Administración defiende, los efectos de la exclusión propiciada por la expulsión del RDL 9/2024 se producen para el periodo impositivo 2026, quedando a salvo el ejercicio 2025. Más parecería que, como aquí defendemos, tras la derogación de la norma dictada en 2024 no existe soporte legal que justifique la aplicación de estos límites para todo el ejercicio 2025; ausencia que el legislador gubernamental ha pretendido paliar con estas normas posteriores a las que otorga efectos retroactivos. Por otro lado, teniendo en cuenta que

estas también han sido derogadas, de nuevo nos encontramos, a nuestro juicio, ante un vacío legal que permita la aplicación de estos límites incrementados para el presente ejercicio 2026.

- Con menores problemas compartimos la interpretación dada por la Administración a la aplicación en 2024 del coeficiente del 1,1 % de imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF, pues, en la fecha de devengo del impuesto –31 de diciembre de 2024–, la normativa en vigor –el derogado decreto-ley que entró en vigor el día 25 de diciembre del mismo año– permitía la aplicación de dicho porcentaje.

Idéntica regulación se contiene en los Decretos-Leyes 16/2025 y 2/2026 para el ejercicio 2025, con efectos del 1 de enero de dicho año. Siguiendo el mismo razonamiento, no parece haber impedimento para la aplicación de esta medida al citado ejercicio 2025.

- Con relación a las deducciones verdes en el IRPF, la Administración ha considerado que se amplíe su ámbito de aplicación temporal, únicamente, al tiempo de vigencia del decreto-ley²⁵.

Esta solución tampoco está exenta de consecuencias trascendentales. La confianza en el mantenimiento del beneficio fiscal durante todo el ejercicio 2025 pudo llevar a multitud de contribuyentes a adoptar decisiones económicas cuyas expectativas, poco después, se ven truncadas, pudiendo haberles ocasionado el correspondiente perjuicio. Nos evoca todo ello irremediablemente el principio de confianza legítima. Si bien es conocida la jurisprudencia que le niega a este principio la facultad para «congelar el ordenamiento jurídico existente», de lo que aquí se trata, defendemos, es de no quebrar «la confianza justificada de los administrados en la estabilidad de la situación jurídica creada por la propia Administración» (SSTS de 19 y 27 de enero de 1990). Son abundantes los pronunciamientos jurisprudenciales que han deducido del principio de confianza legítima la posibilidad de exigir responsabilidad patrimonial al Estado y, si bien Congreso de los Diputados –actor de la supresión normativa– y Administración general del Estado –de la que forma parte el Gobierno legislador– son actores distintos, no es descartable, ya lo apuntaba Salas Hernández (1991, p. 310), que la derogación parlamentaria pueda comportar una potencial responsabilidad civil o patrimonial de la Administración del Estado por los daños causados al ciudadano. El debate está servido.

²⁵ El día 1 de abril de 2025 se publicó en el BOE el RDL 3/2025, de 1 de abril, por el que se establece el programa de incentivos ligados a la movilidad eléctrica (MOVES III) para el año 2025, que aprueba, con efectos retroactivos a 1 de enero de 2025, las deducciones por la adquisición de vehículos eléctricos enchufables, pila de combustible y puntos de recarga. A la fecha de cierre del presente trabajo (noviembre de 2025), sin embargo, no se ha aprobado aún la prórroga de las deducciones relativas a inversiones en materia de eficiencia energética de viviendas.

Los Decretos-Leyes 16/2025 y 2/2026 contienen la ampliación a todo el ejercicio 2026 de la deducción por obras de eficiencia energética de viviendas (disp. adic. 50.^a de la LIRPF) con efectos retroactivos al 01/01/2025. Puede entenderse, por tanto, que esta deducción resulta de aplicación a todo el ejercicio 2025, al estar en vigor a la fecha de devengo del impuesto la primera de las normas señaladas. El problema, sin embargo, en línea con lo antes apuntado, radica en la incuestionable inseguridad jurídica que ha ocasionado en los contribuyentes el no haber contado durante prácticamente todo el año con la regulación que amparase esta deducción y la certeza sobre la misma, lo que ha podido afectar a sus decisiones inversionistas asociadas a esta medida. Así, desde el 23/01/2025 –fecha de la derogación del RDL 9/2024– hasta el 25/12/2025 –fecha de aprobación del RDL 16/2025–, no existía norma legal alguna que mantuviera esta deducción vigente para el ejercicio 2025. Volvemos a poner de manifiesto, además, cómo una medida que debiera cubrir una «extraordinaria y urgente necesidad» no vuelve a aprobarse hasta casi un año después de resultar derogada, corrompiendo, una vez más, las exigencias constitucionales que se le imponen a este instrumento. Huelga decir que todo lo apuntado puede suceder igualmente en el presente ejercicio 2026, pues, desde la derogación del Decreto-Ley 2/2026 (producida el pasado 28 de febrero), no existe norma alguna que ampare esta deducción. Y apuntamos una inquietud adicional: si, según la opinión doctrinal mayoritaria y la práctica administrativa, no existe duda alguna sobre el mantenimiento de los efectos de las normas gubernamentales mientras estuvieron en vigor, ¿por qué el RDL 2/2026 retrotrae los efectos de esta deducción a 1 de enero 2025?, ¿es que no resulta ya de aplicación esta deducción para todo el periodo impositivo 2025 por mor de la regulación contenida en el RDL 16/2025, que retrotrae sus efectos al inicio de dicho ejercicio y está en vigor en el momento de devengo del impuesto?

Consecuencias similares cabe apuntar sobre la deducción asociada a la adquisición de vehículos eléctricos enchufables, de pila combustible y puntos de recarga. Los repetidos decretos-leyes regulan la aplicación de esta deducción con efectos retroactivos a 01/01/2026 (para el ejercicio 2025 esta encontró soporte en el convalidado RDL 3/2025, de 1 de abril), pero, al resultar derogadas, no existe hoy regulación alguna que permita su aplicación, al menos, desde el día 28 de febrero pasado.

- Algo parecido podría decirse del beneficio fiscal de la libertad de amortización en inversiones que utilicen energía procedente de fuentes renovables, en el ámbito del IS, si bien, por un motivo que desconocemos, la Administración tributaria no ha aludido a este asunto en sus «Notas».

Por su parte, los Decretos-Leyes 16/2025 y 2/2026 regulan este beneficio con efectos retroactivos a 1 de enero de 2025 y extensión al ejercicio 2026. Conclu-

siones parecidas a las apuntadas anteriormente en materia de bonificaciones verdes en el IRPF podrían predicarse de esta medida.

- Sobre la nueva tabla de coeficientes aplicables al IIVTNU la Administración, que sepamos, tampoco se ha pronunciado, aunque sí lo ha hecho la Asociación Nacional de Inspectores de la Hacienda Pública Local, para quienes «sigue vigente en 2025 la tabla de coeficientes que se aprobó para 2024 por el RDL 8/2023, de 27 de diciembre»²⁶.

Siguiendo la interpretación de la eficacia *ex nunc* del acuerdo parlamentario de derogación, por la que apuesta la Administración para otros extremos de la norma, entendemos que resultarán de aplicación los nuevos coeficientes aprobados por el decreto-ley en discusión para los devengos generados entre el 1 y el 22 de enero de 2025.

Esta solución no es ajena a los problemas. De un lado, porque generará los mismos inconvenientes de confrontación con los principios de igualdad y capacidad económica apuntados para la aplicación del incremento de los umbrales asociados a la obligación de presentar declaración de la renta y, de otro lado, porque no parece ser esta una interpretación pacífica, al decir de los inspectores locales, que parecen apostar por una eficacia *ex tunc* del acuerdo parlamentario, que implica anular los nuevos coeficientes desde su aprobación y extender los aprobados para el ejercicio 2024 a todo el año 2025.

Y aún hay más. Para los devengos generados a partir del 23 de enero de 2025 tampoco creemos pacífico aceptar que reviven los aprobados «con efectos desde el 1 de enero de 2024» por RDL 8/2023, pues esta norma resultó tácitamente derogada por la disposición derogatoria única del expulsado RDL 9/2024. Siendo esto así, y ante la ausencia de interpretación sobre el asunto por parte del Tribunal Constitucional o aclaración al respecto en norma alguna, la apreciación de que aquel decreto-ley revive al haber sido rechazado el posterior es tan aleatoria como la contraria. Es más, ya hemos argumentado con anterioridad que, a nuestro juicio, el auxilio al derecho común nos invita a apostar por la no reviviscencia de la norma tácitamente derogada. Ello genera, también lo hemos dicho, un indudable vacío normativo de conflicto asegurado que debe resolverse, sugerimos, con la aprobación de una ley, que ya está tardando, que regule las consecuencias jurídicas de este intervalo de incertidumbre.

La aprobación posterior de los Decretos-Leyes 16/2025 y 2/2026 solo ha venido a complicar más las cosas. La primera de estas normas actualiza los coeficien-

²⁶ Según publicó la asociación en su página web (www.inspectoreshaciendalocal.org) el pasado 22 de enero de 2025.

tes de este impuesto con efectos del 01/01/2026, mientras que la segunda no los menciona. El caos en este asunto es de primer orden. Así, podría pensarse que los coeficientes a aplicar son los siguientes:

- Del 01/01/2025 al 22/01/2025: coeficientes recogidos en el RDL 9/2024, o en el RDL 8/2023, según la interpretación de los inspectores. No hay certezas.
 - Desde el 23/01/2025 a final de año: coeficientes recogidos en el RDL 8/2023 a falta de otra regulación. Otra interpretación posible invita a pensar que existe un vacío normativo no resuelto para este periodo de tiempo.
 - Del 01/01/2026 al día 28 del mismo mes y año: coeficientes recogidos en el RDL 16/2025.
 - Desde el 29/01/2026: debería acudir de nuevo a los coeficientes regulados en el RDL 8/2023, entendemos, o continuarse con el vacío normativo, según interpretaciones.
- El mismo problema genera el retraso en la entrada en vigor del impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos. La derogación del decreto-ley, que retrasaba su entrada en vigor al 1 de abril de 2025, supone, a nuestro juicio, el mantenimiento de la norma en su redacción anterior a la reforma, que contemplaba su entrada en vigor el día 1 de enero. Por ello, creemos, el impuesto debió entrar en vigor con carácter inmediato el día 23 de enero –fecha de la derogación del decreto-ley– con efectos, al menos, desde ese momento. Y algo parecido podría decirse de las modificaciones asociadas al periodo impositivo y devengo del nuevo impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras.

Ninguna aclaración al respecto de este asunto ha hecho la Agencia Tributaria, aceptando, en una cuestionable interpretación unilateral, tanto la vigencia de los cambios operados por el decreto-ley sobre el impuesto bancario como la postergación del impuesto sobre el tabaco²⁷.

²⁷ Decimos esto por cuanto parece haberse dado por hecho que se producirían tales circunstancias, sin que la Administración haya contradicho explícitamente ninguno de estos extremos. Así, por ejemplo, se pueden encontrar noticias publicadas el día 1 de abril de 2025 por varios diarios digitales informando de la entrada en vigor, ese día, del repetido impuesto; sin ir más lejos, por parte de Radio Televisión Española, quien textualmente recoge: «Su entrada estaba prevista para el 1 de enero de este año, pero el RDL 9/2024, de 23 de diciembre, aplazó su aplicación hasta el 1 de abril, para que los contribuyentes pudieran disponer de un margen de adaptación». Además, aún se puede encontrar en la web de la Agencia Tributaria un «folleto informativo» relativo a este impuesto que recoge las obligaciones que se les imponen a los contribuyentes «a partir del 1 de abril de 2025».

- La derogación del régimen fiscal aplicable a determinados eventos deportivos, así como la exclusión del arte sacro del epígrafe del IAE en el que se había incluido, genera en sus potenciales afectados un enorme problema de inseguridad jurídica al que, a la fecha, todavía no se ha dado respuesta. Huelga decir que la presunta urgencia manifestada para justificar su regulación por la vía de la legislación gubernamental extraordinaria parece haberse desvanecido casi un año después; tiempo durante el cual el Gobierno aún no ha puesto remedio a sendas ausencias regulatorias. Cabría plantearse si la consideración de la vigencia plena del decreto-ley hasta su expulsión del ordenamiento permite aplicar a las inversiones deportivas realizadas durante ese tiempo las consecuencias fiscales estipuladas en la norma derogada, así como la consolidación en el epígrafe correspondiente del IAE de aquellos contribuyentes que se hubieran dado de alta en el mismo en dicho periodo; aspectos sobre los que la Administración tributaria tampoco se ha manifestado.

En suma, el contribuyente se encuentra, hoy, en una situación de incertidumbre que atenta contra el principio constitucional de seguridad jurídica que prima en nuestro ordenamiento jurídico. El Gobierno no ha adoptado aún soluciones de urgencia a este caos, el Parlamento tampoco ha urgido a aprobar una ley que regule ordenadamente las consecuencias jurídicas de ese lapso temporal de incerteza, y la Administración ha emitido dos «Notas» de criterio discutible, nula eficacia legal y limitado alcance.

4.3. Nota final. Su potencial inconstitucionalidad

Si bien excede al objetivo del presente trabajo, no nos resistimos a denunciar el uso arbitrario que ha hecho, de nuevo, el Gobierno con la aprobación de este decreto-ley. Permítasenos, en unas líneas que tratarán de ser breves, exponer los motivos por los que, a nuestro juicio, este decreto-ley es inconstitucional, y que enfocamos en la ausencia del presupuesto habilitante para su aprobación.

Dice la STC 110/2021, de 13 de mayo, que cuando se discute la efectiva verificación de una situación de extraordinaria y urgente necesidad para la adopción de singulares disposiciones de un decreto-ley, este examen «debe ir precedido de una consideración de las causas generales que se invocaron por el Gobierno para la aprobación del decreto-ley como acto unitario de legislación. Solo tras ello cabrá enjuiciar si los preceptos en concreto recurridos fueron a su vez explícita y razonablemente justificados y guardan, cuando menos una objetiva conexión de sentido [...] con aquella motivación de conjunto».

La justificación general que encontramos en la exposición de motivos (p. 3) de esta norma para su aprobación se centra en la «persistencia de conflictos internacionales complejos» –referidos a la invasión de Ucrania acaecida ya hace más de tres años y a la perenne si-

tuación de inestabilidad en Oriente Medio– y en el empeoramiento de la senda inflacionaria de nuestra economía.

Esta justificación tan ritual y vacía de contenido imposibilita, a nuestro juicio, anudar a la misma la necesidad de, por ejemplo, aumentar el umbral que determina la obligación de presentar declaración de la renta, realizar retoques técnicos sobre el impuesto a la banca, modificar la entrada en vigor del impuesto relacionado con los cigarrillos electrónicos, regular los aspectos fiscales de un evento deportivo o, en fin, incluir el arte sacro en un concreto epígrafe del IAE.

Descartada esta conexión «global», procede verificar si las medidas fiscales singulares contenidas en esta norma encuentran en ella una «explícita y razonable» justificación de su urgente necesidad que guarde, además, una «objetiva conexión de sentido con la motivación de conjunto». Veámoslo atendiendo a la exposición de motivos del decreto-ley:

- La urgencia de las prórrogas asociadas a los umbrales de acogimiento a ciertos regímenes especiales en el IRPF y el IVA se justifica en evitación del perjuicio que ocasionaría su decaimiento para los contribuyentes afectados por ellas.

No desconocemos que el intérprete constitucional, tan deferente con los distintos Ejecutivos en este asunto, ha manifestado que la valoración de la extraordinaria y urgente necesidad es independiente de que tenga su origen en la previa inactividad del Gobierno, «siempre que concurra la excepcionalidad de la situación» (STC 1/2012, de 13 de enero). Sin embargo, nos preguntamos si es lícito que esta inacción gubernamental, que le lleva a incumplir por segundo año consecutivo –y, a la fecha, con retraso para el tercero– su obligación constitucional de proponerle al Parlamento una ley anual de presupuestos a través de la que vehicular de manera legítima estas prórrogas tributarias, derive en la pertinaz marginación del titular de la potestad legislativa, las Cortes Generales, con grave afectación de la posición preeminente del Parlamento en un Estado de derecho. Y, es más, también nos permitimos poner en duda que en estas prórrogas tributarias concurra la requerida «excepcionalidad de la situación», no solo porque las mismas se producen por mero deseo del Gobierno de turno, sino porque llevan sucediéndose por sistema todos los años desde hace una década, lo que convierte su pretendida necesidad en algo más que previsible. El Gobierno estaba en posición de conocer que no se aprobaría a tiempo la ley presupuestaria anual para este ejercicio, visto que él mismo no la había presentado en plazo²⁸. Todos ellos son, a nuestro juicio, motivos sobrados que evidencian la contravención de

²⁸ De hecho, ya había ocurrido lo mismo el año anterior (2023), en el que tampoco llegó a presentarse un proyecto de presupuestos que permitiera dichas prórrogas, por lo que las mismas se articularon, de nuevo, a través de un decreto-ley (RDL 8/2023, de 27 de diciembre).

la doctrina constitucional que anuda la extraordinaria y urgente necesidad a las circunstancias «difíciles o imposibles de prever» que requieren una acción normativa inmediata (SSTC 6/1983 y 29/1986).

Y abundamos. Una cosa es que una situación pueda devenir urgente como consecuencia de la incompetente inacción del Gobierno –lo que parece haber sido bendecido por el Tribunal Constitucional– y otra bien distinta, creemos, es que el Gobierno permita con su deliberada inacción que una situación previsible se convierta en urgente, contando con el recurso a la vía del decreto-ley. Así, es cierto que el tribunal ha justificado el presupuesto habilitante de la extraordinaria y urgente necesidad para decretos-leyes aprobados en ausencia de presupuesto estatal, pero ello ocurrió en situaciones de rechazo parlamentario a las cuentas o disolución de las Cortes Generales –STC 137/2003, de 3 de julio–, pero no en casos en que el Ejecutivo incumple intencionadamente sus obligaciones porque cuenta con que un decreto-ley suplirá tal omisión. Este comportamiento, defendemos, debería serle indubitadamente censurado.

- La «necesaria urgencia» en la extensión temporal de las deducciones verdes en el IRPF y el IS estriba en que «su próximo vencimiento podría penalizar a sus beneficiarios en el mantenimiento de las conductas que se pretenden incentivar».

Discrepamos también de esta argumentación como justificativa de la aprobación de una norma excepcional. Con el mantenimiento de estas deducciones el Gobierno encuentra el modo de vehicular parte de sus objetivos políticos en materia de transición energética, y no se esconde: «El mantenimiento de las conductas que se pretenden incentivar». Y ello es perfectamente legítimo, pero no significa que sea urgente ni que responda a una situación de naturaleza excepcional que justifique relegar a las Cortes Generales de la potestad legislativa ordinaria de la que es único acreedor. Importante para el Gobierno no significa urgente. Ni siquiera las consecuencias para sus actuales beneficiarios de la ausencia de prórroga –el decaimiento de un derecho en la fecha prevista, pero, en ningún caso, una «penalización»– justifica su excepcionalidad.

Parte de estas medidas –las asociadas a la adquisición de vehículos eléctricos– han quedado incorporadas al ordenamiento a través del convalidado RDL 3/2025, de 1 de abril, repitiéndose el despropósito, no solo por contar con una justificación sobre su urgencia igualmente desacertada –«mantener un ritmo de electrificación de la movilidad en España que contribuya a la consecución de los objetivos de descarbonización y de eficiencia energética perseguidos»–, sino porque, en el tiempo que media entre ambas normas, tres meses, podía haberse aprobado –desde luego, debía haberse intentado– el correspondiente proyecto de ley. Pero, aún peor, las deducciones asociadas a la realización de obras en materia de eficiencia energética de viviendas parecen dormir el sueño de los justos casi un año después de ser considerada su prórroga como una necesidad extraordinaria y urgente. Mucho nos tememos que, para no perder la costumbre, sea incluida

en un más que previsible nuevo decreto-ley de prórroga presupuestaria para el ejercicio 2026²⁹.

- La corrección de determinados aspectos técnicos del nuevo impuesto a la banca se justifica en evitar que se produzcan efectos indeseados derivados de su imprecisa configuración, y el retraso en la entrada en vigor del nuevo impuesto sobre los líquidos para los cigarrillos electrónicos, en otorgar un mayor margen temporal de asimilación de las obligaciones asociadas al mismo.

La urgencia de estas medidas es más bien fruto, creemos nosotros, del caótico proceder legislativo del Gobierno. Así, estos nuevos impuestos fueron aprobados por Ley 7/2024, de 20 de diciembre, publicada en el BOE el día 21 posterior, y este decreto-ley, que corrige aspectos de estos, se publica el día 24 siguiente; tres días después. No olvidemos, además, que estos tributos se introdujeron por vía de enmienda de los grupos parlamentarios que apoyan al Gobierno prescindiendo de los trámites, informes y garantías que operan sobre los proyectos de ley –tal vez, en ello esté el origen de las deficiencias técnicas que, tres días después, debieron ser corregidas–; otro caso de inexcusable técnica legislativa que merece, también, nuestro más encendido reproche.

- La notoria ausencia de imprevisibilidad y, desde luego, urgente necesidad la ponen de manifiesto, también, medidas como el aumento del umbral que exime de la obligación de presentar declaración de la renta a partir del ejercicio 2025 –trámite que se verifica durante la primavera de 2026–, la regulación del régimen fiscal de dos eventos deportivos predecibles o la inclusión de una determinada actividad profesional en un concreto epígrafe del IAE.

Baste, por último, una breve referencia al debate parlamentario en el que se sustanció la derogación de esta norma para resaltar que, en él, el ministro de la Presidencia, Justicia y Relaciones con las Cortes, encargado de la defensa de la norma gubernamental, omitió toda referencia a la urgencia del decreto-ley por lo que a las normas tributarias se refiere, enfatizando, únicamente, la perentoriedad de «actualizar las pensiones, ayudar al transporte público y ayudar a los afectados por la DANA»³⁰.

Por otro lado, si bien consideramos que la potencial inconstitucionalidad de esta norma radica en la ausencia de presupuesto habilitante, no es descartable que algunas de sus medidas interfieran en las materias que la jurisprudencia constitucional ha vedado a estos instrumentos. Así, por ejemplo, cabría plantearse sobre la regulación de los umbrales apli-

²⁹ Como así ha sucedido con los ya repetidos y analizados RDL 16/2025 y 2/2026, con las consecuencias que se han apuntado.

³⁰ Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados. Pleno y Diputación permanente. Núm. 92, de 22 de enero de 2025 (p. 5).

cables a 2025 para el acogimiento al régimen de estimación objetiva en el IRPF, por cuanto (i) se altera un tributo «pilar básico de la imposición directa»; (ii) se modifica un «elemento esencial» del mismo, como el modo de determinación de la base imponible; y (iii) si bien se trata de una prórroga, la intervención es de tal entidad que la propia norma la define como la consecución «de un marco normativo estable» para determinados autónomos.

Por último, no podemos dejar de recordar y convenir, con el profesor Aragón Reyes (2016, pp. 101-114) que este tipo de decretos-leyes son un «fraude normativo y parlamentario» a los que no puede aplicarse la, ya de por sí discutible, doctrina constitucional que bendice las llamadas «leyes de acompañamiento» o «leyes ómnibus». Entiende el autor que los decretos-leyes de esta naturaleza deben reputarse inconstitucionales por cuanto ni el Gobierno está en la misma posición que las Cortes Generales ni la votación de mera ratificación en el Congreso puede equipararse al procedimiento legislativo parlamentario, bicameral y con posibilidad de enmiendas y debate.

5. Conclusiones

El diseño constitucional de los decretos-leyes quiso garantizar un nicho autónomo de normación al Gobierno, pero se esforzó en clarificar que este solo fuera utilizado para situaciones extraordinarias y urgentes, es decir, absolutamente excepcionales, y por un breve lapso temporal. Hoy, no solo lo anómalo es lo habitual, sino que se le presentan al ciudadano innumerables normas, de pretendida urgencia, comprensivas de una amalgama regulatoria caótica en su estructura e incomprensible en sus implicaciones. La legislación gubernamental, progresivamente más anárquica, es desplegada por una clase dirigente cada vez más alejada de la medida y la sensatez que exige el marco normativo claro, sistemático y predecible que demanda cualquier Estado de derecho.

Afirmamos así que son constantes las vulneraciones al texto constitucional por quien con mayor determinación está llamado a protegerlo, con la connivencia de una mayoría parlamentaria acrítica –la ausencia de juicio individual de sus señorías en favor de la «disciplina de partido» daría en sí misma para una interesante reflexión– y la licencia de un Tribunal Constitucional sorprendentemente condescendiente.

En la última década el número de decretos-leyes que no son convalidados ha crecido exponencialmente. Esta circunstancia no se debe tanto, creemos, a que se hayan visto reforzados los mecanismos de control del Parlamento sobre la acción del Gobierno, sino, más bien, a la creciente debilidad de este y a la absoluta politización de toda acción legislativa. Sirva de ejemplo la recientemente anunciada «ruptura total e irreversible» de Junts per Catalunya con el Ejecutivo al que invistió, escenificada en la presentación de enmiendas a la totalidad a todas las leyes gubernamentales en tramitación, con independencia de su objeto, y justificada en el presunto incumplimiento de la «agenda –política– catalana». En

una línea coherente con esta amenaza, no es difícil aventurar el decaimiento de todo aquel decreto-ley que el Gobierno se plantee someter a juicio del Congreso de ahora en adelante.

Esta situación tan desasosegante para el ciudadano seguirá sucediendo, con toda probabilidad, en el futuro próximo, cada vez más alejado de las mayorías de otro tiempo y más enraizado en la polarización política y la disputa.

Con el análisis de las implicaciones en materia tributaria de la reciente derogación del RDL 9/2024, de 23 de diciembre –y los Decretos-Leyes 16/2025 y 2/2026 igualmente ómnibus o de prórroga presupuestaria– se ha pretendido ejemplificar los problemas derivados de la inconsistencia regulatoria que supone mantener vigente en el ordenamiento, apenas unas semanas, una norma que afecta a multitud de tributos de nuestro sistema y a docenas de sectores de la vida de los ciudadanos.

Algunas de estas perniciosas consecuencias podrían evitarse si hubiera voluntad política para realizar las reformas necesarias, como ya apuntaron, mucho antes y mejor, voces mucho más autorizadas. Así: (i) se antoja imprescindible una reforma constitucional que endurezca la definición del presupuesto de hecho habilitante de los decretos-leyes, vista la interpretación que se ha hecho del mismo y, además, clarifique la eficacia que debe otorgarse a su derogación parlamentaria, pues de su inconcreción pueden esperarse conflictos en el futuro; (ii) se plantea también que el Reglamento del Congreso recoja la obligación de tramitar como ley todos los decretos-leyes que sean convalidados o, al menos, flexibilizar las mayorías necesarias para adoptar tal acuerdo; (iii) esta tramitación debería venir acompañada de las garantías que eviten que el Gobierno –la Mesa del Congreso– desoiga tal mandato con prórrogas infinitas de los plazos de enmiendas que desembocan en la caducidad de la iniciativa; (iv) se nos antoja indispensable articular el modo de prohibir la legislación «ómnibus» de urgencia; (v) se han alzado, también, las voces que demandan la introducción de una regulación reglamentaria que facilite un debate mucho más amplio en protección de los derechos de las minorías parlamentarias ante los decretos-leyes gubernamentales; (vi) y, por supuesto, parece ineludible arbitrar un mecanismo para el control de urgencia de los decretos-leyes por parte del Tribunal Constitucional, cuando sea requerido.

Nos recuerda el profesor Aragón Reyes (2016, p. 18) que «el uso adecuado de las fuentes del Derecho es un requisito indispensable para garantizar la libertad y la seguridad de los ciudadanos». Nada menos. Demandémoslo.

Referencias bibliográficas

Albiñana García-Quintana, C. (24 de febrero de 1983). Las fronteras constitucionales de los decretos-leyes tributarios. *ABC*, 58. Sección Tribuna Abierta.

- Aragón Reyes, M. (2016). *Uso y abuso del decreto-ley. Una propuesta de reinterpretación constitucional*. Iustel, Biblioteca Jurídica Básica.
- Astarloa Huarte-Mendicoa, I. (1985). Teoría y práctica del decreto-ley en el ordenamiento español. *Revista de Administración Pública*, 106, 97-169.
- Crespo Hellín, F. y Tur Ausina, R. (1999). La tramitación como ley de los decretos-leyes. La problemática de sus efectos. En *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Vidal Guitarte* (t. I, pp. 267-274). Facultad de Derecho de la Universidad Jaume I.
- De la Iglesia Chamarro, A. (1998). La convalidación parlamentaria del Decreto-ley en España. *Revista de las Cortes Generales*, 44, 7-61.
- Falcón y Tella, R. (1984). El decreto-ley en materia tributaria. *Revista Española de Derecho Constitucional*, 10, 183-213.
- García-Escudero Márquez, P. (2021). Paralización legislativa y gobierno por decreto-ley. *Cuadernos Manuel Giménez Abad*, 21, 82-104.
- Gómez Lugo, Y. (2022). Función normativa del Congreso de los Diputados: procedimientos para su renovación. *Revista de las Cortes Generales*, 113, 159-186.
- Martín Rebollo, L. M. (2015). Uso y abuso del Decreto-Ley (un análisis empírico). *Revista Española de Derecho Administrativo*, 174, 23-92.
- Salas Hernández, J. (1991). Los decretos-leyes en la teoría y en la práctica constitucional. En *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría* (t. I, pp. 267-326). Civitas.
- Santamaría Pastor, J. A. (1988). *Fundamentos de Derecho Administrativo* (v. I, p. 626). Centro de Estudios Ramón Areces.
- Santaolalla López, F. (2017). La reforma de los decretos-leyes en Italia y sus posibles lecciones en España. *Revista de Derecho Político*, 98, 13-43.
- Santolaya Machetti, P. (1988a). Algunos problemas interpretativos del artículo 86 de la Constitución Española. *Revista de Derecho Político*, 26, 27-48.
- Santolaya Machetti, P. (1988b). El régimen constitucional de los decretos-leyes. *Temas claves de la Constitución Española*. Tecnos.
- Sanz Gómez, R. y Sanz Gómez, S. (2020). Análisis cuantitativo del uso del decreto-ley en España (1979-2018). *Revista de Estudios Políticos*, 188, 127-158.
- Tudela Aranda, J. (2021). Nuevos reflejos de la debilidad del Parlamento. *Cuadernos Constitucionales*, 2, 95-119. <https://doi.org/10.7203/cc.2.22172>

Marisa Gómez-Lobato Lanzarote es licenciada en Derecho Económico por la Universidad de Deusto (Bilbao), máster en Tributación por el Centro de Estudios Garrigues (Madrid) y Diploma de Estudios Avanzados del doctorado en Derecho Tributario, por la UNED. Ha trabajado como abogada tributaria en el Despacho Garrigues de Madrid, como analista de normativa fiscal extranjera para Nordea Bank AB, en Copenhague, y como asesora técnica parlamentaria en las comisiones de Hacienda y Presupuestos Generales del Estado del Congreso de los Diputados y del Senado. Actualmente, se dedica a la investigación jurídico-tributaria, culminando sus estudios de doctorado en el Programa en Derecho y Ciencias Sociales de la Escuela Internacional de Doctorado de la UNED.