

Aplicació de les normes tributàries

Alejandro García Heredia

PID_00189588



Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca>

Índex

Introducció.....	5
Objectius.....	6
1. Àmbit temporal d'aplicació de les normes tributàries.....	7
1.1. Entrada en vigor de les normes tributàries	7
1.2. Període de vigència	9
1.3. Cessament de vigència	10
2. Retroactivitat de les normes tributàries.....	12
2.1. La retroactivitat en la Llei general tributària	12
2.2. La retroactivitat en la Constitució	13
2.3. Anàlisi constitucional de les normes tributàries retroactives	14
3. Àmbit espacial d'aplicació de les normes tributàries.....	17
3.1. Criteris de subjecció de les normes tributàries	17
3.2. Residència i territorialitat	18
3.3. La residència fiscal a Espanya	20
3.4. Nacionalitat en les normes tributàries	23
Activitats.....	27
Exercicis d'autoavaluació.....	27
Solucionari.....	29

Introducció

Aquest mòdul se centra en les qüestions que planteja l'aplicació de les normes tributàries en el temps i en l'espai (articles 10 i 11 LGT). Pel que fa a l'aplicació temporal de les normes tributàries, hem d'examinar quan entren en vigor, el període de temps durant el qual s'apliquen i les causes que provoquen el cessament de la seva vigència. Dins de l'aplicació temporal, adquireix una importància especial el problema de la retroactivitat de les normes tributàries. Es tracta de determinar si les normes tributàries poden tenir efectes retroactius i analitzar els problemes de constitucionalitat que planteja la retroactivitat en matèria tributària.

Quant a l'àmbit espacial de les normes tributàries, són dos els criteris de subjecció que hem d'estudiar: el criteri de residència i el de territorialitat. Cal exposar el contingut de cadascun d'aquests criteris i la relació directa que es dóna entre ells per a comprendre el significat que adquireixen en l'aplicació dels tributs. En aquest sentit, s'analitzen els criteris previstos en la nostra legislació per a determinar la residència fiscal de persones físiques i entitats, perquè en depèn que un contribuent sigui resident al nostre país i, per tant, hi estigui subjecte per la renda mundial. Finalment, encara que en el nostre ordenament els tributs no s'apliquen d'acord amb el criteri de la nacionalitat, hi ha algunes normes tributàries que s'hi refereixen i que, per tant, també hem d'exposar.

Objectius

Els objectius que es pretenen assolir amb l'estudi d'aquests materials són els següents:

- 1.** Relacionar les qüestions que planteja l'àmbit temporal d'aplicació de les normes tributàries, com ara l'entrada en vigor, el període de vigència i el cessament.
- 2.** Entendre en quins casos són retroactives les normes que regulen el règim d'infraccions i sancions tributàries.
- 3.** Comprendre el problema que planteja la retroactivitat de les normes tributàries en la jurisprudència constitucional.
- 4.** Delimitar l'aplicació espacial de les normes tributàries sobre la base dels criteris de residència i territorialitat.
- 5.** Identificar els tributs que s'exigeixen d'acord amb el criteri de residència.

1. Àmbit temporal d'aplicació de les normes tributàries

1.1. Entrada en vigor de les normes tributàries

Les normes tributàries entren en vigor als vint dies naturals de la publicació completa en el butlletí oficial que correspongui si no s'hi disposa una altra cosa (article 10.1 LGT).

En el mateix sentit, l'article 2.1 del Codi civil disposa que "les lleis entren en vigor al cap de vint dies de la seva publicació completa en el *Butlletí Oficial de l'Estat*, si els lleis no disposen una altra cosa".

Segons el que es disposa en aquest precepte, podem distingir dos supòsits pel que fa als terminis d'entrada en vigor de les normes tributàries:

1) **La norma estableix un termini concret.** En aquest cas, les normes tributàries entren en vigor en la data en què aquestes estableixin, això és, l'entrada en vigor de la norma depèn del termini que fixi aquesta. No hi ha terminis mínims ni màxims, per la qual cosa la norma pot entrar en vigor el mateix dia de la publicació, l'endemà o fins i tot després de mesos. També és possible que la norma estableixi terminis diferents d'entrada en vigor per a algunes de les disposicions. Per tant, el termini d'entrada en vigor és el que estableix la norma mateixa, en altres paraules, és la norma mateixa la que decideix sobre l'entrada en vigor.

L'LGT (Llei 58/2003, de 17 de desembre) es va publicar en el BOE el 18 de desembre de 2003 i va entrar en vigor l'1 de juliol de 2004, excepte l'apartat 2 de la disposició transitòria quarta, que va entrar en vigor l'endemà de la publicació, és a dir, el 19 de desembre (disposició final 11a. LGT).

2) **La norma no estableix un termini concret.** En aquest cas, s'aplica per defecte el termini dels 20 dies naturals des de la publicació completa en el butlletí que correspongui. Es tracta del mateix termini que estableix el Codi civil (article 2.1). Tingueu en compte que els dies són naturals, no són dies hàbils.

Així, l'article 10.1 LGT s'hauria de formular en sentit contrari: les normes tributàries entraran en vigor en el termini que les normes estableixin i, si no l'estableixen, al cap de vint dies naturals de la publicació completa en el butlletí oficial que correspongui.

Hi ha altres supòsits en els quals, per a determinar l'entrada en vigor de les normes tributàries, no es pren com a *dies a quo* la data de publicació en el butlletí oficial, sinó la data en la qual es compleixen altres requisits. És el cas de l'entrada **en vigor dels convenis per a evitar la doble imposició internacional** o, en general, dels tractats internacionals.

Exemple

El Conveni entre Espanya i Barbados per a evitar la doble imposició i prevenir l'evasió fiscal en matèria d'impostos sobre la renda, fet a Bridgetown l'1 de desembre del 2010 i publicat en el BOE el 14 de setembre de 2011, conté en l'article 29 la norma següent sobre l'entrada en vigor:

“El Conveni entra en vigor transcorregut un termini de tres mesos a partir de la data de recepció de l'última notificació a què es refereix l'apartat 1.”

L'apartat 1 indica que els governs dels estats contractants es notificaran mútuament, per conducte diplomàtic, que s'han complert els procediments interns exigits en cada estat contractant per a l'entrada en vigor del present conveni. Si l'última notificació en aquest sentit es va produir el 14 de juliol de 2011, quan va entrar en vigor el conveni?

En aquest cas, per a determinar la data d'entrada en vigor no es pren com a referència la publicació en el BOE sinó la notificació per conducte diplomàtic dels estats contractants. Transcorreguts tres mesos des d'aquesta notificació, el conveni entrarà en vigor. Per tant, l'entrada en vigor es va produir el 14 d'octubre de 2011. Des d'aquesta data, Barbados deixa de ser paradís fiscal per a les autoritats espanyoles.

L'entrada en vigor dels CDI resulta especialment rellevant en el cas que l'altre estat contractant sigui un paradís fiscal. Recordem que els paradisos fiscals que signin amb Espanya un acord d'intercanvi d'informació en matèria tributària o un conveni per evitar la doble imposició amb clàusula d'intercanvi d'informació deixaran de tenir la consideració de paradisos fiscals en el moment en què aquests convenis o acords entrin en vigor (article 2 Reial decret 1080/1991).

Quant al **còmput dels terminis**, convé recordar que, sempre que no s'estableixi una altra cosa, s'apliquen les regles previstes en l'article 5.1 Codi civil:

- En els terminis assenyalats per dies, a comptar d'un dia determinat, aquest queda exclòs del còmput, el qual comença l'endemà.
- En els terminis fixats per mesos o anys, es computen de data a data. Quan en el mes del venciment no hi hagi dia equivalent a l'inicial del còmput, s'entendrà que el termini expira l'últim del mes.

Exemple

Una llei tributària es publica en el BOE el 20 de desembre de l'any 2012 i no estableix cap termini concret sobre l'entrada en vigor. Quin dia entrarà en vigor aquesta norma?

Tal com estableix l'article 10.1 LGT, les normes tributàries entren en vigor al cap de 20 dies naturals de la publicació completa en el butlletí oficial que correspongui si no s'hi disposa una altra cosa. En aquest cas, s'aplica el termini dels 20 dies naturals, que es comencen a aplicar des de l'endemà de la publicació (21 de desembre). Per tant, la norma entrarà en vigor el dia 9 de gener de 2013.

L'entrada en vigor de la norma n'exigeix prèviament la publicació. Pel que fa a la **publicitat de les normes** hem de destacar el següent:

- 1) És un requisit previ a l'entrada en vigor i constitueix una garantia constitucional (article 9.3 CE).
- 2) La norma s'ha de publicar en el butlletí oficial que correspongui i no en qualsevol.
- 3) La publicació de la norma ha de ser completa. L'entrada en vigor solament es pot referir a les disposicions que s'han publicat.
- 4) El temps que transcorre entre la publicació de la norma en el butlletí oficial i l'entrada en vigor es coneix com a *vacatio legis*. En aquest període la norma està pendent de vigència.

Butlletins oficials

Hi ha diversos butlletins oficials, entre d'altres, el *Butlletí Oficial de l'Estat* (BOE), el *Diari Oficial de la Unió Europea* (DOUE), els butlletins oficials de les comunitats autònomes i de les províncies, o butlletins oficials de diferents organismes, com el *Butlletí Oficial del Registre Mercantil* (BORME).

Finalitat de la *vacatio legis*

En teoria, la finalitat d'aquest període de temps és donar a conèixer la norma als possibles destinataris i als aplicadors. No obstant això, en la pràctica hi ha multitud de normes, tècnicament molt complexes, que entren en vigor l'endemà de la publicació o, fins i tot, encara que entrin en vigor més tard, tampoc dona temps a conèixer-les amb el grau de detall que seria necessari.

1.2. Període de vigència

Els articles 10.1 i 10.2 de l'LGT indiquen el següent respecte al període de temps en el qual s'apliquen les normes tributàries:

- 1) S'apliquen per termini indefinit, tret que es fixi un termini determinat. Des del moment de l'entrada en vigor, les normes tributàries s'apliquen indefinidament, tret que s'hagin establert amb un període de vigència determinat.

En ocasions, les normes tributàries s'estableixen exclusivament amb una vigència determinada. Aquest és el cas, per exemple, de l'augment de tipus de gravamen de diversos impostos per als exercicis 2012 i 2013 amb la finalitat de reduir el dèficit públic (Reial decret llei 20/2011 de 30 de desembre, de mesures urgents en matèria pressupostària, tributària i financera per a la correcció del dèficit públic).

- 2) S'apliquen als tributs sense període impositiu reportats a partir de l'entrada en vigor, tret que es disposi el contrari.

Les normes tributàries s'apliquen als tributs instantanis que s'hagin reportat des de la seva vigència. Per exemple, una modificació dels tipus de gravamen de l'IVA s'hauria d'aplicar a les operacions reportades des del moment en què entri en vigor aquesta modificació.

- 3) S'apliquen als altres tributs el període impositiu dels quals s'iniciï des de l'entrada en vigor, tret que es disposi el contrari.

Les normes tributàries s'apliquen als tributs periòdics, el període impositiu dels quals s'iniciï després de l'entrada en vigor de la norma. Per exemple, una modificació de l'IRPF s'hauria d'aplicar als períodes impositius iniciats després de la modificació.

1.3. Cessament de vigència

Les normes tributàries deixen de produir efectes per les mateixes causes establertes per a la resta de les normes jurídiques:

1) **Transcurs del temps fixat en la norma.** En el cas de les normes que s'apliquen per un temps determinat, el transcurs implica el cessament de vigència de la norma. Són normes amb una vigència determinada.

L'exemple és el mateix que comentem en el subapartat anterior: una norma que estableixi que s'aplicarà exclusivament durant un període impositiu, transcorregut aquest període la norma ja no produirà efectes jurídics.

2) **Derogació.** Hi ha dues classes de derogació: expressa i tàcita. La primera es produeix quan la norma indica expressament els preceptes de la regulació anterior que queden derogats. La segona té lloc quan la norma posterior resulta incompatible amb l'anterior. En aquest sentit, hem de recordar els principis generals en matèria de derogació de normes (*lex posterior derogat anterior* i *lex specialis derogat generali*).

L'article 2.2. CC conté les normes següents en matèria de derogació de normes:

- 1) Les lleis solament es deroguen per altres de posteriors.
- 2) La derogació tindrà l'abast que expressament es disposi i s'estendrà sempre a tot allò que en la llei nova, sobre la mateixa matèria, sigui incompatible amb l'anterior.
- 3) Per la simple derogació d'una llei no recobren vigència les que aquesta hagi derogat.

L'article 9.2 LGT es refereix a la necessitat de derogació expressa de les normes tributàries. Així, indica que les lleis i els reglaments que modifiquin normes tributàries contindran una relació completa de les normes derogades i la nova redacció de les que resultin modificades. No obstant això, en la pràctica no es compleix aquest mandat i la derogació tàcita de les normes genera una inseguretat jurídica important.

3) **Declaració d'inconstitucionalitat.** Les sentències del Tribunal Constitucional que declari la inconstitucionalitat d'una llei tenen efectes davant de tothom i, com a regla general, subsisteix la vigència de la llei en la part no afectada per la inconstitucionalitat (article 164 CE). Quant a la part afectada per la declaració d'inconstitucionalitat, es planteja si la sentència desplega efectes només cap al futur (*prospectius o ex nunc*) o també cap a situacions anteriors (*retrospectius o ex tunc*).

Abast de la declaració d'inconstitucionalitat

Com a regla general, la declaració d'inconstitucionalitat d'una norma comporta la nul·litat i afecta també situacions passades (efectes retrospectius o *ex tunc*). No obstant això, el Tribunal Constitucional ha mantingut, en algunes ocasions, que la declaració d'inconstitucionalitat d'una norma solament té un abast prospectiu, per la qual cosa no afectaria situacions anteriors.

D'acord amb aquest plantejament, el Tribunal considera situacions consolidades (no susceptibles de ser revisades amb fonament en una declaració d'inconstitucionalitat), no solament les situacions que hagin estat definitivament decidides per resolucions judicials

amb força de cosa jutjada (article 40.1 LOTC), sinó també, per exigència del principi de seguretat jurídica (article 9.3 CE), totes aquelles altres que no hagin estat impugnades en la data de publicació de la sentència, és a dir, tant els pagaments ja efectuats de quotes no recorregudes, com les reportades i encara no pagades, que no estiguin pendents de reclamació o recurs administratiu o judicial interposats dins de termini abans d'aquesta data, a partir de la qual la sentència produirà tots els efectes que li són propis (STC 179/1994, de 16 de juny, FJ 12).

En altres casos, el Tribunal Constitucional ha declarat que la inconstitucionalitat d'un precepte no provoca necessàriament la seva nul·litat. L'STC 19/2012 declara la inconstitucionalitat del requisit de la convivència per a l'aplicació del mínim per descendents en l'IRPF. No obstant això, el Tribunal precisa que aquesta declaració d'inconstitucionalitat no provoca la nul·litat del requisit de la convivència, ja que si se suprimeix aquest requisit sense substituir-lo per cap altre, la norma resultant provocaria un dret automàtic a l'aplicació del mínim familiar per tot descendent que complís les altres circumstàncies.

Finalment, amb relació al cessament de la vigència, hem de tenir en compte **l'ultraactivitat de les normes tributàries**. Aquesta situació es produeix quan la norma que ha estat derogada (expressament o tàcitament) continua produint efectes jurídics. Així succeeix quan la norma derogada s'aplica a situacions de fet nascudes durant el període de temps en el qual va estar vigent.

2. Retroactivitat de les normes tributàries

La retroactivitat consisteix a aplicar una norma a supòsits de fet ocorreguts amb anterioritat a l'entrada en vigor. Són retroactives les normes tributàries? Per respondre aquesta qüestió hem d'analitzar l'article 10.2 LGT i els pronunciaments del Tribunal Constitucional.

2.1. La retroactivitat en la Llei general tributària

D'acord amb l'article 10.2 LGT podem respondre el següent:

1) Regla general

Les normes tributàries no són retroactives, però poden ser-ho si ho estableix expressament la norma mateixa. No hi ha, per tant, una prohibició general de retroactivitat.

Article 2.3 CC

En el mateix sentit, l'article 2.3 CC assenyalava que les lleis no tindran efecte retroactiu si no disposen el contrari.

2) **Supòsit específic.** Són retroactives les normes que regulin el règim d'infraccions i sancions tributàries i el dels recàrrecs sempre que la seva aplicació resulti més favorable per a l'interessat. Aquestes normes tindran efectes retroactius respecte dels actes que no siguin fermes.

Nota

El cas del supòsit específic es tracta d'una projecció del principi constitucional d'irretroactivitat de les disposicions sancionadores no favorables o restrictives de dret individuals (article 9.3 CE).

Amb relació a aquest últim supòsit, s'exigeixen tres circumstàncies perquè una norma tributària sigui retroactiva:

- **Àmbit material de la norma.** La norma ha de regular infraccions tributàries, sancions tributàries o recàrrecs.
- **Aplicació més favorable.** S'exigeix que l'aplicació retroactiva resulti més favorable per a l'interessat.
- **Actes no fermes.** L'aplicació retroactiva de la norma solament es produeix respecte d'actes que no siguin fermes.

Exemple

El 27 d'abril de 2012 entra en vigor una modificació del règim d'infraccions i sancions tributàries, en concret, es rebaixa l'import d'una sanció tributària de 3.000 a 2.000 euros. Es podria aplicar aquesta modificació a una infracció tributària comesa fa un any, això és, quan encara estava vigent la sanció de 3.000 euros?

L'article 10.2 LGT estableix que les normes que regulin el règim d'infraccions i sancions tributàries tindran efectes retroactius respecte dels actes que no siguin fermes quan l'aplicació resulti més favorable per a l'interessat. En aquest cas, es tracta d'una norma que regula el règim d'infraccions i sancions (en concret, la modificació d'una sanció tributària) i l'aplicació retroactiva resulta clarament més favorable per a l'interessat (la sanció disminueix 1.000 euros). Per tant, es podria aplicar retroactivament la nova norma sempre que l'acte d'imposició de la sanció encara no fos ferm.

2.2. La retroactivitat en la Constitució

La retroactivitat de les normes tributàries l'hem d'analitzar també sobre la base de l'abundant jurisprudència constitucional sobre aquesta matèria. D'acord amb la doctrina del Tribunal Constitucional podem indicar el següent:

- **Àmbit d'aplicació.** La doctrina del Tribunal Constitucional s'aplica no solament als tributs en sentit estricte sinó, en general, a les prestacions patrimonials de caràcter públic. Això inclou les normes sobre cotitzacions a la Seguretat Social, atès que el Tribunal ja ha assenyalat que les cotitzacions són assimilables als tributs en ser coactives i exigir-se per un fet indicatiu de capacitat econòmica.
- **Naturalesa jurídica de les normes tributàries.** Les normes tributàries no són normes sancionadores ni restrictives de drets individuals, per la qual cosa la prohibició de retroactivitat de l'article 9.3 no els resulta aplicable. Aquesta prohibició solament és aplicable a les normes tributàries que regulin el règim d'infracció i sancions.
- **Absència de prohibició constitucional.** No existeix una prohibició constitucional de la legislació tributària retroactiva. En general la retroactivitat no està proscriu en la Constitució.
- **Inconstitucionalitat de les normes tributàries retroactives.** Encara que no existeixi una prohibició expressa, una norma tributària retroactiva pot ser inconstitucional si vulnera algun dels principis de l'article 9.3 CE (entre d'altres, seguretat jurídica, interdicció de l'arbitrarietat o irretroactivitat de les disposicions sancionadores no favorables).

D'altra banda, és doctrina reiterada del Tribunal Suprem que la retroactivitat solament pot ser establerta en una norma amb rang de llei, per la qual cosa la retroactivitat queda exclosa de la potestat reglamentària de l'Administració (STS 13 de febrer de 1989). Ni els decrets llei ni els decrets legislatius estan inclosos en aquesta prohibició, ja que són normes amb força de llei.

Lectura recomanada

STC 126/1987 FJ 9; 182/1997 FJ 14; 234/2001 FJ 9 o 89/2009 FJ 3.

2.3. Anàlisi constitucional de les normes tributàries retroactives

Hem d'analitzar a continuació els criteris que s'han utilitzat per a enjudiciar la constitucionalitat de les normes tributàries retroactives. El Tribunal Constitucional ha tingut en compte el principi de seguretat jurídica, el grau diferent de retroactivitat de la norma i les circumstàncies específiques de cada cas. Vegem com operen aquests elements en l'anàlisi constitucional de les normes retroactives:

1) Principi de seguretat jurídica. El Tribunal ha prestat una atenció especial al principi de seguretat jurídica com a límit constitucional de la retroactivitat de les normes tributàries. Així, les normes tributàries retroactives poden ser inconstitucionals quan atemptin contra aquest principi. El principi de seguretat jurídica protegeix la confiança dels ciutadans que ajusten la conducta econòmica a la legislació vigent davant de canvis normatius que no siguin raonablement previsibles. No obstant això, el principi de seguretat jurídica no es pot erigir en un valor absolut, ja que això donaria lloc a la congelació de l'ordenament jurídic existent.

La seguretat jurídica no es pot entendre com un dret dels ciutadans al manteniment d'un règim fiscal determinat. Així, s'han de tenir en compte altres elements d'enjudiciament de la constitucionalitat de les normes tributàries retroactives:

- a) el grau de retroactivitat de la norma qüestionada i
- b) les circumstàncies específiques que concorrin en cada cas.

2) Grau de retroactivitat i circumstàncies específiques. Hi ha dos tipus o graus de retroactivitat de la norma:

a) Retroactivitat autèntica (o de grau màxim). Es produeix en les normes que pretenen nuar efectes a situacions de fet produïdes o desenvolupades amb anterioritat i ja consumades. En aquest cas, la prohibició de retroactivitat opera plenament i solament es poden imposar excepcionalment a aquest principi exigències qualificades del bé comú.

b) Retroactivitat impròpia (o de grau mitjà). És la que pretén incidir sobre situacions o relacions jurídiques actuals encara no concluses. En aquest tipus de retroactivitat, la constitucionalitat de la norma resulta d'una ponderació de béns duta a terme cas per cas. En aquesta ponderació s'han de tenir en compte els factors següents:

- la seguretat jurídica,

Lectura recomanada

A. García Frías (2010). "La retroactividad de la Ley Tributaria y sus límites constitucionales". *Tratado sobre la Ley General Tributaria* (tom 1). Cizur Menor: Aranzadi.

- els diversos imperatius que poden conduir a una modificació de l'ordenament jurídicotributari, i
- les circumstàncies concretes que concorren en el cas (la finalitat de la mesura, el grau de previsibilitat, la importància quantitativa i altres factors similars).

En definitiva, seran les circumstàncies específiques que concorrin en cada cas i el grau de retroactivitat de la norma qüestionada els elements determinants que en permetin enjudiciar la constitucionalitat.

3) Un supòsit concret (STC 89/2009, de 20 d'abril). En aquesta sentència es va valorar la constitucionalitat d'una norma amb efectes retroactius, continguda en la Llei 50/1998. La norma imposava a les empreses l'obligació de cotitzar a la Seguretat Social pels administradors que hi haguessin prestat serveis durant l'any anterior a la data de l'entrada en vigor. No obstant això, durant aquest període de temps, de conformitat amb la legislació llavors vigent, no existia aquesta obligació de cotització empresarial. Així, la norma imposava una càrrega de cotització a la Seguretat Social més onerosa, sobre la base d'un supòsit de fet realitzat íntegrament i plenament esgotat en els seus efectes jurídics a l'empara de la legislació anterior.

El Tribunal va considerar que es tractava d'un supòsit de retroactivitat autèntica i va destacar el caràcter completament imprevisible de la modificació operada. Per això, va afirmar que l'aplicació retroactiva havia afectat la confiança de les societats destinatàries de la norma, que havien ajustat la seva conducta durant l'any 1998 a la legislació vigent en aquest moment, en virtut de la qual quedaven eximides de cotitzar a la Seguretat Social. Es tractava, en suma, d'una modificació que no resultava raonablement previsible i lesionava d'aquesta manera el principi de seguretat jurídica.

A continuació, el Tribunal va examinar la concurrència eventual d'exigències qualificades del bé comú, susceptibles de prevaler, excepcionalment, sobre el principi de seguretat jurídica. Després de l'anàlisi de la disposició qüestionada (tenint-ne en compte l'objecte i la finalitat) i de la lectura del preàmbul de la llei (que omet qualsevol consideració sobre la disposició controvertida), el Tribunal va considerar que no concorrien aquestes exigències d'interès general.

Per tot això, el Tribunal va concloure que la norma qüestionada havia dut a terme un increment retroactiu de les cotitzacions empresarials a la Seguretat Social que es podia qualificar de no previsible i mancada de prou justificació. Això va conduir a estimar que s'havia produït una vulneració del principi de seguretat jurídica garantit per l'article 9.3 CE.

3. Àmbit espacial d'aplicació de les normes tributàries

3.1. Criteris de subjecció de les normes tributàries

L'article 11 LGT es refereix als punts de connexió per a determinar l'aplicació espacial de les normes tributàries: residència i territorialitat.

Els tributs s'apliquen d'acord amb el criteri de residència o territorialitat que estableixi la llei en cada cas. Això és el que succeeix freqüentment en la pràctica, la norma mateixa estableix el criteri de subjecció aplicable al tribut que regula.

Ara bé, si no s'hagués establert res sobre aquest tema, s'aplica en defecte d'això la regla següent, que distingeix entre tributs personals i la resta de tributs:

- **Tributs de caràcter personal:** s'exigeixen d'acord amb el criteri de residència.
- **Els altres tributs:** s'exigeixen d'acord amb el criteri de territorialitat que resulti més adequat a la naturalesa de l'objecte gravat.

La determinació dels criteris de subjecció previstos en l'LGT no coincideix exactament amb la distinció que tradicionalment ha efectuat la doctrina sobre l'aplicació espacial de les normes. La doctrina ha distingit entre **eficàcia** i **extensió de la llei**.

El problema de l'eficàcia es refereix a la determinació de l'espai sobre el qual la llei produeix efectes com a tal. L'extensió consisteix a determinar els fets que la llei d'un estat pot regular quan aquests fets es produeixin fora del territori o siguin duts a terme per ciutadans d'altres estats. En les normes tributàries, la diferència entre eficàcia i extensió es posa de manifest en la regulació d'alguns tributs. L'article 11 LGT s'ocupa del problema de l'extensió de la llei tributària, però no es refereix a l'eficàcia.

3.2. Residència i territorialitat

Els criteris de subjecció es refereixen a la connexió que hi ha d'haver entre el fet imposable i el territori espanyol a l'efecte de determinar el poder tributari de l'Estat. A aquest fi, s'estableixen dos criteris: **residència i territorialitat**.

d'acord amb el criteri de residència, l'Estat està facultat per a gravar els seus residents amb independència del lloc en el qual es dugui a terme el fet imposable. D'acord amb un criteri de territorialitat, l'Estat pot gravar les operacions fetes en territori espanyol amb independència de la residència dels subjectes passius.

Territorialitat en altres lleis

La territorialitat no és un punt de connexió exclusivament tributari, ja que també està present en altres sectors de l'ordenament. Així, les lleis penals, les de policia i les de seguretat pública obliguen tots els qui es trobin en territori espanyol (article 8.1 CC).

Pel que fa a l'aplicació dels criteris de subjecció als diferents tributs del nostre sistema, hem de fer algunes matisacions. Per exemple, l'IRPF i l'IS tenen en compte el criteri de residència. Aquests impostos graven l'obtenció de rendes per persones físiques o entitats residents en territori espanyol, amb independència del lloc en el qual s'hagin obtingut aquestes rendes (a Espanya o a l'estranger). Es tracta d'impostos que graven la renda mundial (*world wide income*). En canvi, l'IRNR grava la renda obtinguda en territori espanyol per no residents. En aquest cas, es pren com a punt de connexió el territori espanyol i se sotmet a gravamen la renda obtinguda en aquest territori amb independència de la residència fiscal del contribuent, en tot cas, no resident a Espanya. Es tracta d'un principi de territorialitat o de la font (*source income*).

Crítica a la separació entre residència i territorialitat

La doctrina ha criticat la separació taxativa entre residència i territorialitat. La residència està connectada amb la territorialitat des del moment en què es determina per referència a la permanència en un territori. En aquest sentit, la residència es podria considerar també un punt de connexió territorial.

Alguns autors, en lloc de distingir entre *residència* i *territorialitat*, consideren més convenient distingir entre *punts de connexió personals* i *territorials*. Entre els punts de connexió personals hi hauria la nacionalitat, a la qual després ens referirem i, entre els punts de connexió territorials, s'hauria de distingir entre *objectius* (territorialitat) i *subjectius* (residència). Els objectius es referirien a la connexió amb el territori de l'operació en què consisteix el fet imposable i els subjectius a la connexió amb el territori del subjecte que fa el fet imposable. Així, els criteris de territorialitat i residència als quals es refereix l'article 11 LGT serien punts de connexió territorials de caràcter objectiu i subjectiu respectivament.

Des d'un punt de vista tècnic, tampoc és gaire correcte assignar als tributs personals el criteri de residència i a la resta el criteri de la territorialitat, tal com efectua l'article 11 LGT. S'ha de tenir en compte que els tributs personals utilitzen tant criteris de residència com de territorialitat, així succeeix en l'IRPF i l'IS (graven la renda obtinguda per residents a Espanya) i en l'IRNR (grava

Lectura recomanada

C. M. López Espadafor (2005). "El concepto de territorialidad desde la perspectiva de la Ley General Tributaria". *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega* (tom 1). Valladolid: Lex Nova.

la renda obtinguda en territori espanyol per no residents). El mateix succeeix amb la resta dels tributs als quals l'article 11 LGT assigna per defecte un criteri territorial, ja que aquests també tenen en compte la residència quan es tracta de subjectes passius per obligació personal.

Els criteris de subjecció fiscal també s'han de posar en relació amb els principis constitucionals de l'article 31.1, en particular, amb el principi de generalitat: "Tots contribueixen al sosteniment de les despeses públiques". Com ja hem apuntat, una interpretació actual del principi de generalitat consisteix en la seva abstracció i a considerar que tots són destinataris del deure contribuir, tant si són espanyols com estrangers, residents com no residents.

En l'àmbit de les **comunitats autònomes**, també s'utilitza la territorialitat com a criteri delimitador de l'extensió del poder tributari. Les comunitats autònomes no poden en cap cas adoptar mesures tributàries sobre béns situats fora del seu territori o que suposin obstacle per a la lliure circulació de mercaderies o serveis (article 157.2 CE). En aquest sentit, la LOFCA indica que les comunitats autònomes poden establir els seus propis impostos d'acord amb els principis següents (article 9):

- No es poden subjectar elements patrimonials situats, rendiments originats ni despeses dutes a terme fora del territori de la comunitat autònoma respectiva.
- No es poden gravar, com a tals, negocis, actes o fets celebrats o fets fora del territori de la comunitat impositora, ni la transmissió o exercici de béns, drets i obligacions que no hagin nascut ni s'haguin de complir en aquest territori o que l'adquirent no resideixi en aquest territori.
- No poden suposar obstacle per a la lliure circulació de persones, mercaderies i serveis capitals ni afectar de manera efectiva la fixació de residència de les persones o la ubicació d'empreses i capitals dins del territori espanyol, ni comportar càrregues traslladables a altres comunitats.

Els mateixos límits s'estableixen també amb relació als tributs de les **entitats locals**. A més d'aquests límits, les comunitats autònomes també han de respectar la prohibició de doble imposició interna de l'article 6 LOFCA (no poden establir tributs sobre fets imposables ja gravats per l'Estat o pels tributs locals).

En l'àmbit de les **operacions transfrontereres**, l'aplicació conjunta per part dels estats dels principis de renda mundial i territorialitat dóna lloc al fenomen de la doble imposició internacional. Pensem en un contribuent resident fiscal a l'Estat A que obté rendes a l'Estat B. L'Estat A gravarà aquestes rendes d'acord amb el principi de renda mundial que sotmet a imposició les rendes obtingudes pels residents amb independència del lloc de procedència. L'Estat B gravarà igualment aquestes rendes segons el principi territorial o de la font, ja que són rendes que es generen al seu territori. La conjunció d'aquests principis en situacions internacionals produeix que una mateixa renda, obtinguda per un mateix contribuent, sigui gravada en més d'un estat per impostos similars. Com ja sabem, els CDI constitueixen l'instrument més adequat per a evitar el fenomen de la doble imposició internacional.

Vegeu també

Els CDI s'estudien en el mòdul "Fonts de l'ordenament tributari".

No hem de confondre la residència fiscal amb el domicili fiscal. El **domicili fiscal** és el lloc de localització de l'obligat tributari en les seves relacions amb l'Administració tributària (article 48 LGT). El domicili fiscal és el lloc en el qual s'han d'efectuar les notificacions tributàries (article 110 LGT). En canvi, la residència constitueix un criteri de subjecció de les normes tributàries per a determinar el poder tributari de l'Estat. La residència i el domicili fiscal no són incompatibles, sinó que operen en àmbits diferents. Així, una vegada determinada que una persona té la residència fiscal a Espanya i que, per tant, està subjecta als impostos espanyols que graven la renda dels residents, caldrà determinar-ne el domicili fiscal, per exemple, per a la pràctica de notificacions.

Tampoc hem de confondre la residència fiscal, com a criteri de subjecció de les normes tributàries, amb la residència habitual com a criteri general per a determinar el domicili fiscal de les persones físiques (article 48.2 a LGT). En aquests casos la residència habitual es refereix a l'habitatge habitual de l'obligat tributari. Per a determinar el concepte d'*habitatge habitual*, hem d'acudir a la normativa de l'IRPF, en la qual es defineix com l'edificació que en constitueixi la residència durant un termini continuat de com a mínim tres anys (article 54 RIRPF).

Exemple

Una persona física amb *residència fiscal* a Espanya pot tenir el domicili fiscal al lloc on tingui l'habitatge habitual (carrer dels Tributs, núm. 1, 1r. C, Villaconfiscació, C. 00000).

3.3. La residència fiscal a Espanya

Per a determinar la residència fiscal a Espanya hem de distingir entre *persones físiques* i *entitats*. Els residents estan subjectes a tributació a Espanya per la renda mundial, ja sigui com a persones físiques en l'IRPF o com a entitats en l'IS. En canvi, els no residents que obtenen rendes a Espanya estan subjectes a l'IRNR per l'obtenció de les rendes d'acord amb un criteri de territorialitat.

Una **persona física** té la seva residència fiscal a Espanya quan concorri alguna de les circumstàncies següents (article 9 LIRPF):

1) **Permanència.** Que romangui a Espanya més de 183 dies durant l'any natural.

Absències esporàdiques

Per a determinar el període de permanència en territori espanyol es computen les absències esporàdiques, tret que el contribuïent n'acrediti la residència fiscal en un altre país. En el supòsit de paradisos fiscals, l'Administració tributària pot exigir que es provi la permanència durant 183 dies en l'any natural. Per a determinar el període de permanència, no es computen les estades temporals a Espanya que siguin conseqüència de les obligacions concretes en acords de col·laboració cultural o humanitària, a títol gratuït, amb les administracions públiques espanyoles.

Exemple

El Sr. Maldonado ha passat cinc mesos a Espanya. La resta de l'any ha estat fora per motius laborals i de vacances. És resident fiscal a Espanya?

Per a determinar el còmput de la permanència (183 + 1) s'han de considerar també les absències esporàdiques. Si considerem com a absència esporàdica el període de temps que el Sr. Maldonado ha estat fora (7 mesos), seria resident fiscal a Espanya. Per a ser resident a Espanya només cal considerar que, del temps que ha estat a l'estranger, almenys 1 mes + 1 dia tenen la condició d'absència esporàdica, i sumat als 5 mesos ja hauria estat a Espanya més de 183 dies. Ara bé, si el Sr. Maldonado aporta un certificat de residència fiscal d'un altre país no se'l consideraria resident a Espanya, ja que no caldria incloure en el còmput de la permanència les absències esporàdiques i per tant ja no compliria la regla dels 183 dies.

2) **Interessos econòmics.** Que radiqui a Espanya el nucli principal o la base de les activitats o interessos econòmics, de manera directa o indirecta.

3) **Presumpció *iuris tantum*.** Excepte prova en contrari, el contribuïent té la residència a Espanya quan, d'acord amb els criteris anteriors, resideixi a Espanya el cònjuge no separat legalment i els fills menors d'edat que en depenguin.

Exemple

La Sra. Fernández s'ha traslladat a treballar durant deu mesos a l'Argentina. El cònjuge i els fills menors d'edat resideixen a Espanya. És la Sra. Fernández resident fiscal a Espanya?

La Sra. Fernández no és a Espanya més de 183 dies ni té aquí el nucli de les activitats econòmiques, però el cònjuge i els fills menors d'edat són residents fiscals a Espanya. Per tant, per aplicació de la regla de la presumpció, la Sra. Fernández és resident fiscal a Espanya, tret que n'acrediti la residència en un altre estat, per exemple, aportant un certificat de residència fiscal de les autoritats argentines.

Resident
Amb independència del temps que una persona sigui a Espanya, si té aquí el nucli principal dels interessos econòmics es considera resident.

Criteris similars, com el de permanència i el nucli dels interessos econòmics, s'estableixen per a determinar la residència de les persones físiques al territori d'una **comunitat autònoma** (article 28 Llei 22/2009).

En el cas d'entitats, es considera que tenen la residència fiscal a Espanya quan concorri alguna de les circumstàncies següents (article 8 LIS):

- **Constitució de la societat.** Que s'hagin constituït conforme a les lleis espanyoles.
- **Domicili social.** Que tinguin el domicili social a Espanya.
- **Seu d'adreça efectiva.** Que tinguin la seu d'adreça efectiva a Espanya. Una entitat té la seu d'adreça efectiva a Espanya quan radiqui al nostre país l'adreça i el control del conjunt de les seves activitats.
- **Presumpció *iuris tantum*.** Es consideren residents a Espanya les entitats radicades en algun país o territori de nul·la tributació o en un paradís fiscal quan es doni alguna de les circumstàncies següents (n'hi ha prou que es compleixi una):
 - Que els actius principals, directament o indirectament, consisteixin en béns situats o drets que es compleixin o exercitin a Espanya.
 - Que l'activitat principal es desenvolupi a Espanya.

Aquesta presumpció es pot destruir si l'entitat acredita el següent (ha de demostrar que concorren ambdues circumstàncies):

- Que l'adreça i la gestió efectiva tenen lloc en aquell país o territori
- Que la constitució i operativa de l'entitat respon a motius econòmics vàlids i raons empresarials substantives diferents de la simple gestió de valors o altres actius.

Paradisos fiscals

Aquesta presumpció de residència s'aplica a entitats radicades tant en paradisos fiscals com en jurisdiccions de tributació nul·la. Es tracta de dos conceptes diferents però encaminats a una mateixa finalitat, la lluita contra el frau fiscal internacional. El concepte de *tributació nul·la* s'introdueix en la disposició addicional primera de la Llei 36/2006, de 29 de novembre, de mesures per a la prevenció del frau fiscal, juntament amb un altre concepte que és el de *jurisdiccions* amb les quals existeix un intercanvi d'informació tributària efectiu. Són, per tant, tres les categories creades pel legislador espanyol per a contrarestar la utilització de jurisdiccions opaques o de baixa de tributació, ja que als paradisos fiscalstradicionals se n'hi han afegit aquestes dues.

Els paradisos fiscals són els que figuren en la llista negra del Reial decret 1080/1991 (poden abandonar aquesta condició signant un acord d'intercanvi d'informació o un CDI amb clàusula d'intercanvi d'informació). En canvi, no hi ha una llista tancada per a les jurisdiccions de tributació nul·la, sinó que es defineixen com els països o territoris en els quals no s'aplica un impost idèntic o anàleg als impostos sobre la renda existents a Espanya. Els impostos idèntics o anàlegs són els que tinguin com a finalitat la imposició de la renda, si més no parcialment, amb independència que l'objectiu dels impostos el constitueixi la renda mateixa, els ingressos o qualsevol altre element indiciari d'aquesta (també tenen aquesta consideració les cotitzacions a la Seguretat Social). En tot cas, es considera que hi ha un impost idèntic o anàleg quan el país o territori que es tracti tingui subscrit amb Espanya un conveni per a evitar la doble imposició internacional que sigui aplicable. Per la seva banda, es considera que hi ha un intercanvi d'informació efectiu amb aquelles jurisdiccions a les quals s'apliqui un CDI amb clàusula d'intercanvi d'informació o un acord específic sobre aquesta matèria, sempre que l'intercanvi d'informació es consideri suficient a aquests efectes.

Nota

No s'han de complir totes les circumstàncies, n'hi ha prou amb una per a considerar que l'entitat ja és resident a Espanya.

Lectura recomanada

A. García Heredia (2007). "The Bermuda Triangle Approach": The Spanish Reaction to Uncooperative and Low-Tax Countries". *European Taxation* (núm. 11).

Amb relació a la residència fiscal ens hem de referir també als problemes de **dobla residència** que es poden plantejar en les operacions internacionals. L'article 4 del Model OCDE indica que la residència es determina d'acord amb els criteris establerts en la legislació interna de cada estat (a Espanya, articles 9 LIRPF i 8 LIS). Els CDI no estableixen uns criteris per a determinar la residència fiscal, sinó que efectuen una remissió en favor de la normativa interna de cada estat.

Ara bé, pot resultar que, per aplicació dels criteris previstos en la llei interna, una persona sigui resident fiscal en ambdós estats contractants. En aquests supòsits els CDI sí que estableixen unes regles per a dirimir el conflicte i considerar que la persona és resident exclusivament en un estat contractant. Quan en virtut de la legislació interna dels estats contractants una persona sigui resident en ambdós estats, caldrà determinar quin criteri de residència preval (generalment, l'habitatge permanent per a les persones físiques o la seu d'adreça efectiva per a les entitats).

Exemple

Una entitat es constitueix conforme a les lleis espanyoles però té la seu d'adreça efectiva en un altre estat. Un dels criteris que utilitza aquest estat per a determinar la residència de les entitats és precisament el de la d'adreça efectiva. Entre aquest estat i Espanya existeix un CDI en l'article 4 del qual s'indica que quan una persona que no sigui física sigui resident en ambdós estats es considerarà resident, exclusivament, de l'estat contractant en què es trobi la seu d'adreça efectiva. Tindria aquesta entitat la seva residència fiscal a Espanya?

L'entitat no tindria la seva residència fiscal a Espanya, malgrat que s'hagi constituït conforme a les lleis espanyoles i aquest és precisament un dels criteris previstos en la llei interna per a determinar la residència de les entitats. En efecte, com que per aplicació dels criteris de la llei interna l'entitat seria resident en ambdós estats, s'hauria d'aplicar la norma que utilitza el CDI per a dirimir el conflicte, atorgant per tant preferència al criteri de la seu d'adreça efectiva.

3.4. Nacionalitat en les normes tributàries

En el nostre ordenament els punts de connexió de les normes tributàries són fonamentalment la residència i la territorialitat. No se solen tenir en compte criteris de nacionalitat o estrangeria, ja que tenen un valor molt limitat al nostre país i en general en el panorama internacional. No obstant això, hi ha algunes normes tributàries que prenen com a referència el **criteri de la nacionalitat**.

Els Estats Units i el criteri de nacionalitat

Els Estats Units és un dels pocs països que aplica el criteri de la nacionalitat, grava les rendes dels nacionals independentment de l'origen o del lloc on resideixin. Aquest criteri es protegeix fins i tot en els CDI signats pels EUA (*saving clause*).

En canvi, en altres sectors de l'ordenament preval el criteri de la nacionalitat. La llei personal corresponent a les persones físiques és la determinada per la nacionalitat. Aquesta llei regirà la capacitat i l'estat civil, els drets i deures de família i la successió per causa de mort (article 9.1 CC).

Algunes persones amb residència a l'estranger, però nacionalitat espanyola, tenen la condició de **contribuents de l'IRPF**. És el cas de les persones que exerceixen a l'estranger un càrrec al servei de l'Estat espanyol (membres de missions diplomàtiques o oficines consulars) (article 10 LIRPF). Recíprocament, els estrangers que siguin residents a Espanya per aquestes circumstàncies són contribuents de l'IRNR i no de l'IRPF (article 5 b LIRNR).

La nacionalitat també és un criteri utilitzat per la norma antiabús prevista per als canvis de residència de persones físiques a paradisos fiscals (article 8.2 LIRPF). Aquesta norma disposa que no perden la condició de contribuents de l'IRPF les persones físiques de nacionalitat espanyola que acreditin la nova residència fiscal en un país o territori considerat com a paradís fiscal. Aquesta regla s'aplica en el període impositiu en què s'efectuï el canvi de residència i durant els quatre períodes impositius següents, per la qual cosa es coneix popularment com a *quarentena fiscal*.

Exemple

El Sr. Alvarado, de nacionalitat mexicana i resident fiscal a Espanya, ha trasllat la residència a Gibraltar per motius exclusivament professionals. Haurà de tributar a Espanya per l'IRPF encara que resideixi fiscalment a Gibraltar? I si tingués nacionalitat espanyola?

Gibraltar té la consideració de paradís fiscal per a Espanya (article 1 Reial decret 1080/1991). No obstant això, el Sr. Alvarado no té nacionalitat espanyola, per la qual cosa no se li podrà aplicar la quarentena fiscal. Per tant, des del moment en què adquireixi la residència fiscal a Gibraltar ja no haurà de presentar a Espanya la seva declaració de l'IRPF atès que no serà resident al nostre país. Ara bé, si el Sr. Alvarado tingués nacionalitat espanyola, encara que el canvi de residència fos per motius exclusivament professionals, hauria de seguir tributant a Espanya durant l'exercici en què es produís aquest canvi i els quatre següents. Tot això malgrat que el canvi de residència no fos per aconseguir una menor tributació i encara que es demostrés mitjançant un certificat de residència fiscal de les autoritats de l'altre Estat que efectivament s'ha adquirit una nova residència i que no es tracta de cap simulació.

Estem, per tant, davant una disposició que s'aplica objectivament, amb independència dels motius pels quals s'hagi produït el canvi de residència: fiscals, laborals, familiars, etc. La pregunta que sorgeix llavors és com és possible que un estat pugui aplicar un impost que grava la renda dels seus residents (IRPF) a persones que ja no són residents en aquest estat sinó en un altre lloc (un paradís fiscal)? Hi ha evidentment un motiu d'interès general basat a evitar el frau fiscal. No obstant això, en el que ara ens interessa, la resposta es troba en el criteri de la nacionalitat, ja que aquesta norma solament s'aplica a nacionals espanyols. En aquest cas la nacionalitat justifica l'extensió de la llei més enllà del territori i de la residència.

Reducció de la llista de paradisos fiscals

S'ha de tenir en compte que la llista de paradisos fiscals s'està reduint considerablement per la signatura d'acords d'intercanvi d'informació o CDI amb clàusula d'intercanvi d'informació (article 2 Reial decret 1080/1991).

Canvis de residència

D'altra banda, en l'àmbit de les comunitats autònomes hi ha també una norma que pretén contrarestar els canvis de residència a altres comunitats per motius exclusivament fiscals. En aquest sentit, s'estableix que no produiran efecte els canvis de residència que tinguin

per objecte principal aconseguir una menor tributació efectiva en els tributs cedits (article 28.4 Llei 22/2009).

El **principi de no-discriminació per raó de la nacionalitat** està present en l'àmbit internacional i a la UE, encara que en aquest últim cas es troba molt més desenvolupat. La prohibició d'un tracte fiscal discriminatori suposa que els estrangers no poden ser tractats de manera menys favorable que els nacionals. Aquest principi el contenen els CDI de manera similar a l'article 24 del Model OCDE. En l'àmbit de la UE és on aquest principi ha evolucionat més per l'aplicació de les llibertats fonamentals previstes en els tractats i per l'abundant jurisprudència del TJUE sobre aquest. No obstant això, el principi de no-discriminació s'aplica generalment amb independència de la nacionalitat del contribuent i se centra en la distinció entre residents i no residents.

Article 24.1 del Model OCDE

L'article 24.1 del Model OCDE estableix la clàusula de no-discriminació següent: "Els nacionals d'un estat contractant no estan sotmesos a l'altre estat contractant a cap impost ni obligació relativa a aquest impost que no s'exigeixin o que siguin més onerosos que aquells als quals estiguin o puguin estar sotmesos els nacionals d'aquest altre estat que es trobin en les mateixes condicions, en particular pel que fa a la residència".

Les raons per les quals s'utilitzen els criteris de residència i territorialitat en detriment de la nacionalitat hem de buscar-les en motius de gestió tributària i en el deure mateix de contribuir al sosteniment de les despeses públiques. S'ha de tenir en compte que una persona pot ser nacional d'un estat i no tenir la residència en aquest estat ni fer-hi operacions econòmiques. En canvi, la territorialitat (inclosa la residència) crea un vincle més estret amb l'estat impositor, la qual cosa permet una gestió dels tributs millor i justifica que les persones que mantinguin aquests vincles amb un estat estiguin obligades a contribuir al sosteniment de les despeses públiques que es generen en aquest estat. L'aplicació de criteris territorials, ja sigui la permanència en un territori o el manteniment de relacions econòmiques en aquest territori, estableix una relació entre els subjectes i l'estat que justifica que aquells es converteixin en destinataris del deure contribuir.

Activitats

1. Assenyalau quan entren en vigor les normes tributàries.
2. Indiqueu en quin supòsits pot tenir efectes retroactius una norma tributària.
3. Comenteu els criteris utilitzats pel Tribunal Constitucional per a enjudiciar la constitucionalitat d'una norma tributària retroactiva.
4. Indiqueu els criteris de subjecció de les normes tributàries.
5. Enumereu els criteris per a determinar la residència de persones físiques i entitats.

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. Una norma tributària que no estableixi un termini concret per a l'entrada en vigor...
 - a) és inconstitucional perquè vulnera el principi de seguretat jurídica.
 - b) entra en vigor el mateix dia de la publicació.
 - c) entra en vigor al cap de vint dies naturals de la publicació.
2. Perquè una norma tributària entri en vigor...
 - a) és necessària la publicació a la pàgina web de l'Agència Estatal de l'Administració tributària.
 - b) ha de ser tenir el suport dels ciutadans mitjançant la iniciativa legislativa popular en afectar directament el deure de contribuir.
 - c) es requereix la publicació completa en el butlletí oficial que correspongui.
3. Tret que es disposi el contrari, les normes tributàries...
 - a) s'apliquen per termini indefinit.
 - b) tenen efectes retroactius.
 - c) s'apliquen als tributs instantanis reportats abans de l'entrada en vigor.
4. Les normes tributàries retroactives...
 - a) estan prohibides per la Constitució perquè vulneren el principi de seguretat jurídica, tret que regulin el règim de les cotitzacions a la Seguretat Social.
 - b) per a valorar-ne la constitucionalitat, s'han de tenir en compte principis constitucionals com el de seguretat jurídica, i també el grau de retroactivitat de la norma i les circumstàncies especials de cada cas.
 - c) són constitucionals sempre que es tracti d'una retroactivitat impròpia o de grau mitjà.
5. Les normes que regulen el règim d'infraccions i sancions tributàries i el dels recàrrecs...
 - a) són retroactives si així ho estableix la norma mateixa.
 - b) són retroactives respecte dels actes que no siguin fermes quan l'aplicació resulti més favorable per a l'interessat.
 - c) no poden tenir efectes retroactius.
6. La declaració d'inconstitucionalitat d'una norma tributària...
 - a) produeix la nul·litat radical de la norma i afecta en tot cas situacions anteriors consolidades.
 - b) no pot tenir efectes *ex tunc*.
 - c) pot tenir un abast prospectiu i no afectar situacions anteriors consolidades (*ex nunc*).
7. Els tributs...
 - a) s'apliquen d'acord amb el criteri de la nacionalitat.
 - b) s'apliquen d'acord amb els criteris de domicili fiscal o nacionalitat, tret que es disposi el contrari.
 - c) s'apliquen d'acord amb els criteris de residència o territorialitat que estableixi la llei en cada cas.

8. Una entitat es considera resident al nostre país quan...

- a) la majoria dels socis siguin residents a Espanya.
- b) tingui a Espanya la seu d'adreça efectiva.
- c) Ambdues respostes són correctes.

9. Si una persona física, de nacionalitat espanyola, trasllada la residència a un paradís fiscal...

- a) no perdrà la condició de contribuent per l'IRPF, tret que acrediti la nova residència en el paradís fiscal.
- b) serà contribuent per l'IRPF en el període impositiu en què s'efectuï el canvi de residència i durant els quatre següents.
- c) deixarà de ser contribuent per l'IRPF si demostra que el canvi de residència no té per objecte principal aconseguir una menor tributació efectiva.

10. Els convenis per a evitar la doble imposició internacional (CDI)...

- a) estableixen els criteris per a determinar quan una persona és resident d'un estat contractant.
- b) estableixen els criteris per a dirimir el conflicte en situacions de doble residència.
- c) entren en vigor en el moment de la seva signatura.

Casos pràctics

11. Assenyaleu quan han entrat en vigor les normes tributàries següents i el període de vigència:

- a) Reial decret llei 20/2011, de 30 de desembre, de mesures urgents en matèria pressupostària, tributària i financera per a la correcció del dèficit públic (BOE 31-desembre-2011).
- b) Acord entre el Regne d'Espanya i el Principat d'Andorra per a l'intercanvi d'informació en matèria fiscal, fet a Madrid el 14 de gener del 2010 (BOE 23-novembre-2010).
- c) Normativa de l'impost sobre despeses sumptuàries (IGS). Analitzeu en quina mesura continua vigent aquest impost.

12. Davant la situació de greu crisi econòmica que travessa el país, la Llei XX/XXYY ha establert un augment en la tarifa de l'IRPF una vegada iniciat el període impositiu i indica que l'increment s'aplicarà exclusivament durant aquest mateix exercici i el següent. A més, la llei elimina una exempció amb efectes retroactius i indica que els subjectes passius que hagin gaudit de l'exempció hauran de presentar l'autoliquidació de les rendes que n'estaven exemptes i ingressar la quota corresponent. Plantegen aquestes mesures algun problema constitucional?

13. La Sra. García és sòcia de l'entitat Inversions Del Carib, constituïda conforme a la legislació espanyola i amb seu d'adreça efectiva en Amsterdam. La Sra. García acudeix als consells d'administració que es fan en aquesta ciutat i hi ha hagut de passar llargues estades per motius laborals. A més, ha estat durant diversos mesos a Barbados en una obra de construcció de la qual era promotora aquesta entitat. En total, el període de temps que ha estat a Espanya és inferior a 183 dies. El marit de la Sra. García i els dos fills menors d'edat resideixen a Barcelona. Quin és la residència fiscal de la Sra. García i de l'entitat?

Solucionari

Exercicis d'autoavaluació

- 1.
- 2.
- 3.
- 4.
- 5.
- 6.
- 7.
- 8.
- 9.
- 10.

11. L'entrada en vigor de les normes tributàries es produeix el dia en què disposi la norma mateixa i, si no estableix res, al cap de 20 dies naturals de la publicació completa en el butlletí oficial corresponent. Quant al període de vigència, les normes tributàries s'apliquen durant el termini determinat que fixen i, si no s'estableix un termini concret, s'apliquen per un temps indefinit (article 10.1 LGT). D'acord amb aquestes regles hem d'analitzar les disposicions següents.

a) Reial decret llei 20/2011, de 30 de desembre, de mesures urgents en matèria pressupostària, tributària i financera per a la correcció del dèficit públic (BOE 31-desembre-2011).

Aquesta norma regula, en la disposició final vint-i-tresena, el moment de la seva entrada en vigor: el dia 1 de gener del 2012. En establir un termini concret d'entrada en vigor no s'aplica la regla dels vint dies naturals des de la publicació. Quant al període de vigència, si no s'estableix res en les disposicions, s'apliquen per un temps indefinit. No obstant això, algunes estableixen un termini concret de vigència en indicar que s'apliquen de manera transitòria exclusivament durant els exercicis 2012 i 2013. És el cas, entre d'altres, de les que regulen l'increment dels tipus de gravamen de l'IBI (article 8) o de la tarifa de l'IRPF (disposició final segona).

b) Acord entre el Regne d'Espanya i el Principat d'Andorra per a l'intercanvi d'informació en matèria fiscal, fet a Madrid el 14 de gener de 2010 (BOE 23-novembre-2010).

En l'article 12 d'aquest acord s'estableix una regla concreta sobre l'entrada en vigor. L'acord entra en vigor transcorreguts tres mesos a partir de la data en què es rebí l'última notificació, per conducte diplomàtic, en la qual s'indiqui que s'han complert els procediments interns exigits en cada estat contractant per a l'entrada en vigor del present acord. D'acord amb aquesta regla, l'entrada en vigor de l'acord es va produir el 10 de febrer de 2011.

Quant al període de vigència, l'article 12.3 estableix una regla concreta. L'acord, una vegada vigent, té efectes respecte als assumptes que puguin constituir delictes en la data d'entrada en vigor i, respecte de qualsevol altre assumpte, en els exercicis fiscals que comencin en la data d'entrada en vigor o posteriorment o, en cas de no haver-hi període impositiu, té efectes sobre totes les obligacions fiscals generades a partir d'aquesta data o posteriorment.

Des de la data d'entrada en vigor de l'acord (10/12/2011) Andorra deixa de ser considerada paradís fiscal per a Espanya (article 12.4 de l'acord i 2 del Reial decret 1080/1991). A més, la informació intercanviada en virtut de l'Acord es considera un "intercanvi d'informació efectiu" conforme a la legislació interna de les parts contractants (article 12.5 de l'Acord).

c) Normativa de l'impost sobre despeses sumptuàries (IGS). Analitzeu en quina mesura continua vigent aquest impost.

L'IGS és un impost municipal de caràcter indirecte i establiment voluntari, la gestió del qual correspon íntegrament a l'ajuntament. Des de l'1 de gener de 1991, els ajuntaments poden continuar exigint aquest impost pel que fa, exclusivament, a la modalitat que grava l'aprofitament de vedats de caça i pesca. A aquest fi, continuen vigents totes les disposicions, tant legals com reglamentàries, per les quals es regeix l'impost en la seva modalitat *d* (articles 372-377 Reial decret legislatiu 781/1986 i Ordre ministerial de 15 de juliol de 1977

modificada per una altra de 28 de desembre de 1984). Així mateix, romanen vigents les ordenances fiscals municipals reguladores de l'esmentat impost i modalitat. Les restants modalitats d'aquest impost queden suprimides des de l'1 de gener de 1991 (disposició transitòria 6a. LHL).

12. Amb relació a l'augment de la tarifa de l'IRPF, una vegada iniciat el període impositiu i l'aplicació d'aquest increment a aquest mateix exercici, planteja una qüestió relativa a la retroactivitat de les normes tributàries. Hem d'analitzar si l'aplicació amb retroactivitat de la norma és conforme amb el principi de seguretat jurídica (article 9.3 CE) tal com ha estat interpretat per la jurisprudència del Tribunal Constitucional. El principi de seguretat jurídica protegeix la confiança dels ciutadans que ajusten la conducta econòmica a la legislació vigent davant de canvis normatius que no siguin raonablement previsibles. No obstant això, aquest principi no és absolut i no es pot entendre com un dret dels ciutadans al manteniment d'un determinat règim fiscal.

Per això, en l'anàlisi constitucional de la retroactivitat, s'han d'analitzar també el grau de retroactivitat de la norma i les circumstàncies especials de cada cas. En aquest supòsit estaríem davant una retroactivitat impròpia o de grau mitjà, ja que incideix sobre situacions o relacions jurídiques actuals encara no concluses. Quant a les circumstàncies específiques que hi concorren, podem assenyalar la greu situació de crisi econòmica. Aquest cas ens recorda al que ja va ser analitzat en l'STC 182/1997, en la qual es va enjudiciar la constitucionalitat de l'augment de la tarifa de l'IRPF durant el mateix període impositiu (1992). El Tribunal va considerar que la norma era conforme amb la Constitució, ja que el principi de seguretat jurídica havia de cedir davant situacions de crisi financera per a poder fer front a la mateixa amb mesures que s'estimin oportunes. D'acord amb aquest plantejament, podem concloure, després d'una breu anàlisi, que l'augment de la tarifa de l'IRPF durant el mateix període impositiu no entra en col·lisió amb el principi de seguretat jurídica quan hi concorren situacions de greu crisi econòmica.

Quant a l'eliminació de l'exempció amb efectes retroactius, la qüestió de la retroactivitat difereix substancialment. En aquest cas estaríem davant una retroactivitat autèntica o de grau màxim, ja que la norma incideix sobre situacions de fet produïdes o desenvolupades amb anterioritat i ja consumades. La prohibició de retroactivitat operaria plenament i solament exigències qualificades del bé comú es podrien imposar excepcionalment a aquest principi.

Troblem un cas similar en l'STC 234/2001, en la qual es va declarar inconstitucional una norma que eliminava una exempció sobre l'alcohol en els impostos especials. En deixar sense efecte l'exempció de la qual ja havien gaudit amb anterioritat diversos contribuents, el Tribunal va considerar que es menyscabava el principi de seguretat jurídica en no haver-hi interessos públics que poguessin justificar aquesta mesura. Com es pot observar, la doctrina del Tribunal en casos de retroactivitat autèntica és molt més estricta que en els supòsits de retroactivitat impròpia. Aplicant aquesta doctrina al cas pràctic, considerem que la norma que elimina l'exempció amb efectes retroactius seria inconstitucional, tret que concorreguessin interessos públics superiors que fessin cedir el principi de seguretat jurídica.

13. Les qüestions que hem d'analitzar es refereixen a la determinació de la residència fiscal de persones físiques i entitats. Amb caràcter previ, hem de recordar que aquestes qüestions es regulen en la legislació interna (a Espanya, articles 9 LIRPF i 8 LIS) i que els CDI remeten precisament a la normativa interna dels estats contractants per determinar la residència de les persones (article 4 del Model OCDE). Solament en els casos que, per aplicació de la normativa interna d'ambdós estats, es puguin donar situacions de doble residència, els CDI estableixen una relació de criteris preferents per a dirimir el conflicte i atribuir a la persona la condició de resident en un dels dos estats.

En primer lloc, quant a la residència de la Sra. García hauríem d'analitzar si concorre algun dels criteris previstos en l'article 9 LIRPF (permanència a Espanya més de 183 dies o nucli dels seus interessos econòmics). Cap no es dóna en aquest cas, ja que el període de permanència és inferior i els seus interessos econòmics es troben principalment fora d'Espanya. No obstant això, la Sra. García podria ser considerada resident per via de la presumpció que estableix que es consideren residents a Espanya les persones el cònjuge i fills menors d'edat de les quals resideixin a Espanya.

La Sra. García seria, per tant, resident fiscal a Espanya a través d'aquesta presumpció, tret que la destruís aportant prova en contra, això és, certificat de les autoritats fiscals de l'altre Estat que acredités la nova residència fiscal en aquest altre país (Barbados o Països Baixos). D'altra banda, tingui's en compte que no resulta d'aplicació la norma antiparadís o prevista per a canvis de residència, ja que Barbados ja no té la consideració de paradís fiscal per a Espanya (article 2 Reial decret 1080/1991 i 26 del CDI Espanya-Barbados).

En segon lloc, quant a la residència d'Inversions Del Carib, hem d'analitzar si hi concorre algun dels criteris de l'article 8 LIS. La simple concurrència d'un d'aquests criteris determina la residència d'una entitat a Espanya, tal com succeeix en aquest cas, ja que l'entitat s'ha

constituït conforme a les lleis espanyoles. No obstant això, es podrien plantejar problemes de doble residència en tenir l'entitat la seu d'adreça efectiva en un altre país i operar habitualment a l'estranger. Pot succeir que, conforme a la legislació interna de l'altre Estat, Inversions Del Carib també sigui considerada resident fiscal en l'altre Estat.

En les situacions de doble residència caldria acudir al CDI subscrit entre els estats en els quals es planteja el conflicte. Per exemple, el CDI Espanya-Països Baixos estableix, en l'article 4.4, que l'entitat es considerarà resident a l'Estat en el qual tingui la seu d'adreça efectiva. Per tant, l'entitat serà resident als Països Baixos i no estarà subjecta al nostre país per la renda mundial (IS), sinó solament en funció de les obtingudes al nostre país (IRNR) i sempre que Espanya tingui dret a gravar-les d'acord amb les disposicions del CDI.

