

Aplicación de las normas tributarias

Alejandro García Heredia

PID_00189603



Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia de Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 España de Creative Commons. Podéis copiarlos, distribuirlos y transmitirlos públicamente siempre que citéis el autor y la fuente (FUOC. Fundació para la Universitat Oberta de Catalunya), no hagáis de ellos un uso comercial y ni obra derivada. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.es>

Índice

Introducción.....	5
Objetivos.....	6
1. Ámbito temporal de aplicación de las normas tributarias.....	7
1.1. Entrada en vigor de las normas tributarias	7
1.2. Periodo de vigencia	9
1.3. Cese de vigencia	10
2. Retroactividad de las normas tributarias.....	12
2.1. La retroactividad en la Ley General Tributaria	12
2.2. La retroactividad en la Constitución	13
2.3. Análisis constitucional de las normas tributarias retroactivas	14
3. Ámbito espacial de aplicación de las normas tributarias.....	17
3.1. Criterios de sujeción de las normas tributarias	17
3.2. Residencia y territorialidad	18
3.3. La residencia fiscal en España	20
3.4. Nacionalidad en las normas tributarias	23
Actividades.....	27
Ejercicios de autoevaluación.....	27
Solucionario.....	29

Introducción

Este módulo se centra en las cuestiones que plantea la aplicación de las normas tributarias en el tiempo y en el espacio (artículos 10 y 11 LGT). Con respecto a la aplicación temporal de las normas tributarias, debemos examinar cuándo entran en vigor, el período de tiempo durante el que se aplican y las causas que provocan el cese de su vigencia. Dentro de la aplicación temporal, adquiere una especial importancia el problema de la retroactividad de las normas tributarias. Se trata de determinar si las normas tributarias pueden tener efectos retroactivos y analizar los problemas de constitucionalidad que plantea la retroactividad en materia tributaria.

En cuanto al ámbito espacial de las normas tributarias, son dos los criterios de sujeción que debemos estudiar: el criterio de residencia y el de territorialidad. Es necesario exponer el contenido de cada uno de estos criterios y la relación directa que existe entre ellos para comprender el significado que adquieren en la aplicación de los tributos. En este sentido, se analizan los criterios previstos en nuestra legislación para determinar la residencia fiscal de personas físicas y entidades, pues de ellos depende que un contribuyente sea residente en nuestro país y esté por tanto sujeto por su renta mundial. Por último, aunque en nuestro ordenamiento los tributos no se aplican conforme al criterio de la nacionalidad, existen algunas normas tributarias que se refieren al mismo y que por tanto también debemos exponer.

Objetivos

Los objetivos que se pretende alcanzar con el estudio de estos materiales son los siguientes:

- 1.** Relacionar las cuestiones que plantea el ámbito temporal de aplicación de las normas tributarias, tales como su entrada en vigor, el período de vigencia y su cese.
- 2.** Entender en qué casos son retroactivas las normas que regulan el régimen de infracciones y sanciones tributarias.
- 3.** Comprender el problema que plantea la retroactividad de las normas tributarias en la jurisprudencia constitucional.
- 4.** Delimitar la aplicación espacial de las normas tributarias con base en los criterios de residencia y territorialidad.
- 5.** Identificar los tributos que se exigen conforme al criterio de residencia.

1. Ámbito temporal de aplicación de las normas tributarias

1.1. Entrada en vigor de las normas tributarias

Las normas tributarias entran en vigor a los veinte días naturales de su completa publicación en el boletín oficial que corresponda si en ellas no se dispone otra cosa (artículo 10.1 LGT).

En el mismo sentido, el artículo 2.1 del Código civil dispone que “las Leyes entrarán en vigor a los veinte días de su completa publicación en el *Boletín Oficial del Estado*, si en ellas no se dispone otra cosa”.

Según lo dispuesto en este precepto, podemos distinguir dos supuestos con respecto a los plazos de entrada en vigor de las normas tributarias:

1) **La norma establece un plazo concreto.** En este caso, las normas tributarias entran en vigor en la fecha en que las mismas establezcan, esto es, la entrada en vigor de la norma depende del plazo que fije la misma. No existen plazos mínimos ni máximos, por lo que la norma puede entrar en vigor el mismo día de su publicación, al día siguiente o incluso después de meses. También es posible que la norma establezca plazos distintos de entrada en vigor para algunas de sus disposiciones. Por tanto, el plazo de entrada en vigor es el que establece la propia norma, en otras palabras, es la propia norma la que decide sobre su entrada en vigor.

La LGT (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) se publicó en el BOE el 18 de diciembre de 2003 y entró en vigor el 1 de julio de 2004, salvo el apartado 2 de la disposición transitoria cuarta que entró en vigor al día siguiente de su publicación, es decir, el 19 de diciembre (disposición final 11ª LGT).

2) **La norma no establece un plazo concreto.** En tal caso, se aplica por defecto el plazo de los 20 días naturales desde su completa publicación en el boletín que corresponda. Se trata del mismo plazo que establece el Código civil (artículo 2.1). Téngase en cuenta que los días son naturales, no son días hábiles.

Así, el artículo 10.1 LGT debería formularse en sentido contrario: las normas tributarias entrarán en vigor en el plazo que en ellas se establezca y, en su defecto, a los veinte días naturales de su completa publicación en el boletín oficial que corresponda.

Existen otros supuestos en los que, para determinar la entrada en vigor de las normas tributarias, no se toma como *dies a quo* la fecha de publicación en el boletín oficial, sino la fecha en la que se cumplen otros requisitos. Es el caso de la **entrada en vigor de los convenios para evitar la doble imposición internacional** o, en general, de los tratados internacionales.

Ejemplo

El Convenio entre España y Barbados para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Bridgetown el 1 de diciembre del 2010 y publicado en el BOE el 14 de septiembre del 2011, contiene en el artículo 29 la siguiente norma sobre su entrada en vigor:

“El Convenio entrará en vigor transcurrido un plazo de tres meses a partir de la fecha de recepción de la última notificación a que se refiere el apartado 1.”

El apartado 1 indica que los gobiernos de los Estados contratantes se notificarán mutuamente, por conducto diplomático, que se han cumplido los procedimientos internos exigidos en cada Estado contratante para la entrada en vigor del presente convenio. Si la última notificación en este sentido se produjo el 14 de julio del 2011, ¿cuándo entró en vigor el convenio?

En este caso, para determinar la fecha de entrada en vigor no se toma como referencia la publicación en el BOE sino la notificación por conducto diplomático de los Estados contratantes. Transcurridos tres meses desde dicha notificación, el convenio entrará en vigor. Por tanto, su entrada en vigor se produjo el 14 de octubre del 2011. Desde esta fecha, Barbados deja de ser paraíso fiscal para las autoridades españolas.

La entrada en vigor de los CDI resulta especialmente relevante en el caso de que el otro Estado contratante sea un paraíso fiscal. Recordemos que los paraísos fiscales que firmen con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información dejarán de tener la consideración de paraísos fiscales en el momento en que dichos convenios o acuerdos entren en vigor (artículo 2 Real Decreto 1080/1991).

En cuanto al **cómputo de los plazos**, conviene recordar que, siempre que no se establezca otra cosa, se aplican las reglas previstas en el artículo 5.1 Código civil:

- En los plazos señalados por días, a contar de uno determinado, quedará este excluido del cómputo, el cual deberá empezar en el día siguiente.
- En los plazos fijados por meses o años, se computarán de fecha a fecha. Cuando en el mes del vencimiento no hubiera día equivalente al inicial del cómputo, se entenderá que el plazo expira el último del mes.

Ejemplo

Una ley tributaria se publica en el BOE el 20 de diciembre del año 2012 y no establece ningún plazo concreto sobre su entrada en vigor. ¿Qué día entrará en vigor dicha norma?

Tal y como establece el artículo 10.1 LGT, las normas tributarias entran en vigor a los 20 días naturales de su completa publicación en el boletín oficial que corresponda si en ellas no se dispone otra cosa. En este caso, se aplica el plazo de los 20 días naturales, que comienzan a contarse desde el día siguiente al de su publicación (21 de diciembre). Por tanto, la norma entrará en vigor el día 9 de enero de 2013.

La entrada en vigor de la norma exige previamente su publicación. Con respecto a la **publicidad de las normas** debemos destacar lo siguiente:

- 1) Es un requisito previo a la entrada en vigor y constituye una garantía constitucional (artículo 9.3 CE).
- 2) La norma debe publicarse en el boletín oficial que corresponda y no en cualquiera.
- 3) La publicación de la norma debe ser completa. La entrada en vigor solo puede referirse a las disposiciones que se han publicado.
- 4) El tiempo que transcurre entre la publicación de la norma en el boletín oficial y su entrada en vigor se conoce como *vacatio legis*. En ese período la norma se encuentra pendiente de vigencia.

Boletines oficiales

Existen varios boletines oficiales, entre otros, el *Boletín Oficial del Estado* (BOE), el *Diario Oficial de la Unión Europea* (DOUE), los boletines oficiales de las comunidades autónomas y de las provincias, o boletines oficiales de distintos organismos, tales como el *Boletín Oficial del Registro Mercantil* (BORME).

Finalidad de la *vacatio legis*

En teoría, la finalidad de este período de tiempo es dar a conocer la norma a sus posibles destinatarios y a los aplicadores de la misma. Sin embargo, en la práctica existen multitud de normas, técnicamente muy complejas, que entran en vigor al día siguiente de su publicación o, incluso, aunque entren en vigor más tarde, tampoco da tiempo a conocerlas con el grado de detalle que sería necesario.

1.2. Período de vigencia

Los artículos 10.1 y 10.2 de la LGT indican lo siguiente respecto al período de tiempo en el que se aplican las normas tributarias:

- 1) Se aplican por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado. Desde el momento de su entrada en vigor, las normas tributarias se aplican indefinidamente, salvo que se hayan establecido con un período de vigencia determinado.

En ocasiones, las normas tributarias se establecen exclusivamente con una vigencia determinada. Este es el caso, por ejemplo, del aumento de tipos de gravamen de varios impuestos para los ejercicios 2012 y 2013 con la finalidad de reducir el déficit público (Real Decreto-Ley 20/2011 de 30 de diciembre, de Medidas Urgentes en Materia Presupuestaria, Tributaria y Financiera para la Corrección del Déficit Público).

- 2) Se aplican a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor, salvo que se disponga lo contrario.

Las normas tributarias se aplican a los tributos instantáneos que se hayan devengado desde su vigencia. Por ejemplo, una modificación de los tipos de gravamen del IVA se debería aplicar a las operaciones devengadas desde el momento en que entre en vigor dicha modificación.

- 3) Se aplican a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde su entrada en vigor, salvo que se disponga lo contrario.

Las normas tributarias se aplican a los tributos periódicos, cuyo período impositivo se inicie después de la entrada en vigor de la norma. Por ejemplo, una modificación del IRPF se debería aplicar a los períodos impositivos iniciados con posterioridad a la misma.

1.3. Cese de vigencia

Las normas tributarias dejan de producir efectos por las mismas causas establecidas para el resto de las normas jurídicas:

1) **Transcurso del tiempo fijado en la norma.** En el caso de las normas que se aplican por tiempo determinado, el transcurso del mismo implica el cese de vigencia de la norma. Son normas con una vigencia determinada.

El ejemplo es el mismo que comentamos en el subapartado anterior: una norma que establezca que se aplicará exclusivamente durante un período impositivo, transcurrido el mismo la norma ya no producirá efectos jurídicos.

2) **Derogación.** Existen dos clases de derogación: expresa y tácita. La primera se produce cuando la norma indica expresamente los preceptos de la regulación anterior que quedan derogados. La segunda tiene lugar cuando la norma posterior resulta incompatible con la anterior. En este sentido debemos recordar los principios generales en materia de derogación de normas (*lex posterior derogat anterior* y *lex specialis derogat generali*)

El artículo 2.2. CC contiene las siguientes normas en materia de derogación de normas:

- 1) Las leyes solo se derogan por otras posteriores.
- 2) La derogación tendrá el alcance que expresamente se disponga y se extenderá siempre a todo aquello que en la ley nueva, sobre la misma materia, sea incompatible con la anterior.
- 3) Por la simple derogación de una ley no recobran vigencia las que esta hubiere derogado.

El artículo 9.2 LGT se refiere a la necesidad de derogación expresa de las normas tributarias. Así, indica que las leyes y reglamentos que modifiquen normas tributarias contendrán una relación completa de las normas derogadas y la nueva redacción de las que resulten modificadas. No obstante, en la práctica no se cumple este mandato y la derogación tácita de las normas genera una importante inseguridad jurídica.

3) **Declaración de inconstitucionalidad.** Las sentencias del Tribunal Constitucional que declaren la inconstitucionalidad de una ley tienen efectos frente a todos y, como regla general, subsiste la vigencia de la ley en la parte no afectada por la inconstitucionalidad (artículo 164 CE). En cuanto a la parte afectada por la declaración de inconstitucionalidad, se plantea si la sentencia despliega efectos solo hacia el futuro (prospectivos o *ex nunc*) o también hacia situaciones anteriores (retrospectivos o *ex tunc*).

Alcance de la declaración de inconstitucionalidad

Como regla general, la declaración de inconstitucionalidad de una norma conlleva su nulidad y afecta también a situaciones pasadas (efectos retrospectivos o *ex tunc*). Sin embargo, el Tribunal Constitucional ha mantenido, en algunas ocasiones, que la declaración de inconstitucionalidad de una norma solo tiene un alcance prospectivo, por lo que no afectaría a situaciones anteriores.

De acuerdo con este planteamiento, el Tribunal considera situaciones consolidadas (no susceptibles de ser revisadas con fundamento en una declaración de inconstitucionalidad), no solo aquellas situaciones que hayan sido definitivamente decididas por resoluciones judiciales con fuerza de cosa juzgada (artículo 40.1 LOTC), sino también, por exigencia del principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE), todas aquellas otras que no hubieran sido impugnadas en la fecha de publicación de la sentencia, es decir, tanto los pagos ya efectuados de cuotas no recurridas, como las devengadas y aún no pagadas, que no estén pendientes de reclamación o recurso administrativo o judicial interpuestos dentro de plazo antes de dicha fecha, a partir de la cual la sentencia producirá todos los efectos que le son propios (STC 179/1994, de 16 de junio, FJ 12).

En otros casos, el Tribunal Constitucional ha declarado que la inconstitucionalidad de un precepto no provoca necesariamente su nulidad. La STC 19/2012 declara la inconstitucionalidad del requisito de la convivencia para la aplicación del mínimo por descendientes en el IRPF. Sin embargo, el Tribunal precisa que esta declaración de inconstitucionalidad no provoca la nulidad del requisito de la convivencia, puesto que si se suprime dicho requisito sin sustituirlo por ningún otro, la norma resultante provocaría un derecho automático a la aplicación del mínimo familiar por todo descendiente que cumpliera las demás circunstancias.

Por último, en relación con el cese de la vigencia, debemos tener en cuenta la **ultraactividad de las normas tributarias**. Esta situación se produce cuando la norma que ha sido derogada (expresa o tácitamente) continúa produciendo efectos jurídicos. Así sucede cuando la norma derogada se aplica a situaciones de hecho nacidas durante el período de tiempo en el que estuvo vigente.

2. Retroactividad de las normas tributarias

La retroactividad consiste en aplicar una norma a supuestos de hecho ocurridos con anterioridad a su entrada en vigor. ¿Son retroactivas las normas tributarias? Para responder esta cuestión debemos analizar el artículo 10.2 LGT y los pronunciamientos del Tribunal Constitucional.

2.1. La retroactividad en la Ley General Tributaria

De acuerdo con el artículo 10.2 LGT podemos responder lo siguiente:

1) Regla general

Las normas tributarias no son retroactivas, pero pueden serlo si así lo establece expresamente la propia norma. No existe, por tanto, una prohibición general de retroactividad.

Artículo 2.3 CC

En el mismo sentido, el artículo 2.3 CC señala que las leyes no tendrán efecto retroactivo si no dispusieren lo contrario.

2) **Supuesto específico.** Son retroactivas las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos siempre que su aplicación resulte más favorable para el interesado. Estas normas tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes.

Nota

El caso del supuesto específico se trata de una proyección del principio constitucional de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derecho individuales (artículo 9.3 CE).

En relación con este último supuesto, se exigen tres circunstancias para que una norma tributaria sea retroactiva:

- **Ámbito material de la norma.** La norma debe regular infracciones tributarias, sanciones tributarias o recargos.
- **Aplicación más favorable.** Se exige que la aplicación retroactiva resulte más favorable para el interesado.
- **Actos no firmes.** La aplicación retroactiva de la norma solamente se produce respecto de actos que no sean firmes.

Ejemplo

El 27 de abril del 2012 entra en vigor una modificación del régimen de infracciones y sanciones tributarias, en concreto, se rebaja el importe de una sanción tributaria de 3.000 a 2.000 euros. ¿Se podría aplicar esta modificación a una infracción tributaria cometida hace un año, esto es, cuando todavía estaba vigente la sanción de 3.000 euros?

El artículo 10.2 LGT establece que las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado. En el presente caso, se trata de una norma que regula el régimen de infracciones y sanciones (en concreto, la modificación de una sanción tributaria) y su aplicación retroactiva resulta claramente más favorable para el interesado (la sanción disminuye 1.000 euros). Por tanto, se podría aplicar retroactivamente la nueva norma siempre que el acto de imposición de la sanción todavía no fuera firme.

2.2. La retroactividad en la Constitución

La retroactividad de las normas tributarias debemos también analizarla con base en la abundante jurisprudencia constitucional sobre esta materia. De acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional podemos indicar lo siguiente:

- **Ámbito de aplicación.** La doctrina del Tribunal Constitucional se aplica no solo a los tributos en sentido estricto sino, en general, a las prestaciones patrimoniales de carácter público. Esto incluye las normas sobre cotizaciones a la Seguridad Social, pues el Tribunal ya ha señalado que las cotizaciones son asimilables a los tributos al ser coactivas y exigirse por un hecho indicativo de capacidad económica.
- **Naturaleza jurídica de las normas tributarias.** Las normas tributarias no son normas sancionadoras ni restrictivas de derechos individuales, por lo que la prohibición de retroactividad del artículo 9.3 no les resulta aplicable. Esta prohibición solo es aplicable a las normas tributarias que regulen el régimen de infracción y sanciones.
- **Ausencia de prohibición constitucional.** No existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva. En general la retroactividad no está proscrita en la Constitución.
- **Inconstitucionalidad de las normas tributarias retroactivas.** Aunque no exista una prohibición expresa, una norma tributaria retroactiva puede ser inconstitucional si vulnera alguno de los principios del artículo 9.3 CE (entre otros, seguridad jurídica, interdicción de la arbitrariedad o irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables).

Por otra parte, es doctrina reiterada del Tribunal Supremo que la retroactividad solamente puede ser establecida en una norma con rango de ley, por lo que la retroactividad queda excluida de la potestad reglamentaria de la Administración (STS 13 de febrero de 1989). Ni los decretos-ley ni los decretos legislativos están incluidos en esta prohibición, puesto que son normas con fuerza de ley.

Lectura recomendada

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

2.3. Análisis constitucional de las normas tributarias retroactivas

Debemos a continuación analizar los criterios que se han utilizado para enjuiciar la constitucionalidad de las normas tributarias retroactivas. El Tribunal Constitucional ha tenido en cuenta el principio de seguridad jurídica, el distinto grado de retroactividad de la norma y las circunstancias específicas de cada caso. Veamos cómo operan estos elementos en el análisis constitucional de las normas retroactivas:

Lectura recomendada

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

1) **Principio de seguridad jurídica.** El Tribunal ha prestado especial atención al principio de seguridad jurídica como límite constitucional de la retroactividad de las normas tributarias. Así, las normas tributarias retroactivas pueden ser inconstitucionales cuando atenten contra este principio. El principio de seguridad jurídica protege la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles. Sin embargo, el principio de seguridad jurídica no puede erigirse en un valor absoluto, pues ello daría lugar a la congelación del ordenamiento jurídico existente.

La seguridad jurídica no puede entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal. Así, deben tenerse en cuenta otros elementos de enjuiciamiento de la constitucionalidad de las normas tributarias retroactivas:

- a) el grado de retroactividad de la norma cuestionada y
- b) las circunstancias específicas que concurran en cada caso.

2) **Grado de retroactividad y circunstancias específicas.** Existen dos tipos o grados de retroactividad de la norma:

a) **Retroactividad auténtica (o de grado máximo).** Se produce en aquellas normas que pretenden anudar efectos a situaciones de hecho producidas o desarrolladas con anterioridad y ya consumadas. En este caso, la prohibición de retroactividad opera plenamente y solo exigencias cualificadas del bien común pueden imponerse excepcionalmente a tal principio.

b) **Retroactividad impropia (o de grado medio).** Es la que pretende incidir sobre situaciones o relaciones jurídicas actuales aún no concluidas. En este tipo de retroactividad, la constitucionalidad de la norma resulta de una ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso. En dicha ponderación se deben tener en cuenta los siguientes factores:

- la seguridad jurídica,

- los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico-tributario, y
- las circunstancias concretas que concurren en el caso (la finalidad de la medida, su grado de previsibilidad, su importancia cuantitativa y otros factores similares).

En definitiva, serán las circunstancias específicas que concurren en cada caso y el grado de retroactividad de la norma cuestionada los elementos determinantes que permitan enjuiciar su constitucionalidad

3) Un supuesto concreto (STC 89/2009, de 20 de abril). En esta sentencia se valoró la constitucionalidad de una norma con efectos retroactivos, contenida en la Ley 50/1998. La norma imponía a las empresas la obligación de cotizar a la Seguridad Social por los administradores que hubieran prestado servicios para las mismas durante el año anterior a la fecha de su entrada en vigor. Sin embargo, durante ese período de tiempo, de conformidad con la legislación entonces vigente, no existía tal obligación de cotización empresarial. Así, la norma imponía una carga de cotización a la Seguridad Social más onerosa, con base en un supuesto de hecho realizado en su integridad y plenamente agotado en sus efectos jurídicos al amparo de la legislación anterior.

El Tribunal consideró que se trataba de un supuesto de retroactividad auténtica y destacó el carácter completamente imprevisible de la modificación operada. Por ello, afirmó que la aplicación retroactiva había afectado a la confianza de las sociedades destinatarias de la norma, que habían ajustado su conducta durante el año 1998 a la legislación vigente en dicho momento, en virtud de la cual quedaban eximidas de cotizar a la Seguridad Social. Se trataba, en suma, de una modificación que no resultaba razonablemente previsible y lesionaba de este modo el principio de seguridad jurídica.

A continuación, el Tribunal examinó la eventual concurrencia de exigencias cualificadas del bien común, susceptibles de prevalecer, excepcionalmente, sobre el principio de seguridad jurídica. Tras el análisis de la disposición cuestionada (teniendo en cuenta su objeto y finalidad) y de la lectura del preámbulo de la ley (que omite cualquier consideración sobre la disposición controvertida), el Tribunal consideró que no concurrían tales exigencias de interés general.

Por todo ello, el Tribunal concluyó que la norma cuestionada había llevado a cabo un incremento retroactivo de las cotizaciones empresariales a la Seguridad Social que podía calificarse de no previsible y carente de la suficiente justificación. Esto condujo a estimar que se había producido una vulneración del principio de seguridad jurídica garantizado por el artículo 9.3 CE.

3. Ámbito espacial de aplicación de las normas tributarias

3.1. Criterios de sujeción de las normas tributarias

El artículo 11 LGT se refiere a los puntos de conexión para determinar la aplicación espacial de las normas tributarias: residencia y territorialidad.

Los tributos se aplican conforme al criterio de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso. Esto es lo que sucede frecuentemente en la práctica, la propia norma establece el criterio de sujeción aplicable al tributo que regula.

Ahora bien, si nada se hubiera establecido al respecto, se aplica en su defecto la siguiente regla, que distingue entre tributos personales y el resto de tributos:

- **Tributos de carácter personal:** se exigen conforme al criterio de residencia.
- **Los demás tributos:** se exigen conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado.

La determinación de los criterios de sujeción previstos en la LGT no coincide exactamente con la distinción que tradicionalmente ha efectuado la doctrina sobre la aplicación espacial de las normas. La doctrina ha distinguido entre **eficacia y extensión de la ley**.

El problema de la eficacia se refiere a la determinación del espacio sobre el que la ley produce efectos como tal. La extensión consiste en determinar los hechos que la ley de un Estado puede regular cuando tales hechos se produzcan fuera de su territorio o sean realizados por ciudadanos de otros Estados. En las normas tributarias, la diferencia entre eficacia y extensión se pone de manifiesto en la regulación de algunos tributos. El artículo 11 LGT se ocupa del problema de la extensión de la ley tributaria, pero no se refiere a su eficacia.

3.2. Residencia y territorialidad

Los criterios de sujeción se refieren a la conexión que debe existir entre el hecho imponible y el territorio español a los efectos de determinar el poder tributario del Estado. A tal fin, se establecen dos criterios: **residencia y territorialidad**.

Conforme al criterio de residencia, el Estado está facultado para gravar a sus residentes con independencia del lugar en el que se realice el hecho imponible. De acuerdo con un criterio de territorialidad, el Estado puede gravar aquellas operaciones realizadas en territorio español con independencia de la residencia de los sujetos pasivos.

Territorialidad en otras leyes

La territorialidad no es un punto de conexión exclusivamente tributario, pues también está presente en otros sectores del ordenamiento. Así, las leyes penales, las de policía y las de seguridad pública obligan a todos los que se hallen en territorio español (artículo 8.1 CC).

Con respecto a la aplicación de los criterios de sujeción a los distintos tributos de nuestro sistema debemos realizar algunas matizaciones. Por ejemplo, el IRPF y el IS tienen en cuenta el criterio de residencia. Estos impuestos gravan la obtención de rentas por personas físicas o entidades residentes en territorio español, con independencia del lugar en el que se hayan obtenido tales rentas (ya sea en España o en el extranjero). Se trata de impuestos que gravan la renta mundial (*world wide income*). En cambio, el IRNR grava la renta obtenida en territorio español por no residentes. En este caso, se toma como punto de conexión el territorio español y se somete a gravamen la renta obtenida en el mismo con independencia de la residencia fiscal del contribuyente, en todo caso, no residente en España. Se trata de un principio de territorialidad o de la fuente (*source income*)

Crítica a la separación entre residencia y territorialidad

La doctrina ha criticado la separación tajante entre residencia y territorialidad. La residencia se encuentra conectada con la territorialidad desde el momento en que la misma se determina por referencia a la permanencia en un territorio. En este sentido, la residencia se podría considerar también un punto de conexión territorial.

Algunos autores, en lugar de distinguir entre residencia y territorialidad, consideran más conveniente distinguir entre puntos de conexión personales y territoriales. Entre los puntos de conexión personales se encontraría la nacionalidad, a la que luego nos referiremos y, entre los puntos de conexión territoriales, se debería distinguir entre objetivos (territorialidad) y subjetivos (residencia). Los objetivos se referirían a la conexión con el territorio de la operación en que consiste el hecho imponible y los subjetivos a la conexión con el territorio del sujeto que realiza el hecho imponible. Así, los criterios de territorialidad y residencia a los que se refiere el artículo 11 LGT serían puntos de conexión territoriales de carácter objetivo y subjetivo respectivamente.

Desde un punto de vista técnico, tampoco es muy correcto asignar a los tributos personales el criterio de residencia y al resto el criterio de la territorialidad, tal y como efectúa el artículo 11 LGT. Téngase en cuenta que los tributos personales utilizan tanto criterios de residencia como de territorialidad, así suce-

Lectura recomendada

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* (tomo 1). Valladolid: Lex Nova.

de en el IRPF y el IS (gravan la renta obtenida por residentes en España) y en el IRNR (grava la renta obtenida en territorio español por no residentes). Lo mismo sucede con el resto de los tributos a los que el artículo 11 LGT asigna por defecto un criterio territorial, pues estos también tienen en cuenta la residencia cuando se trata de sujetos pasivos por obligación personal.

Los criterios de sujeción fiscal también se deben poner en relación con los principios constitucionales del artículo 31.1, en particular, con el principio de generalidad: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos”. Como ya hemos apuntado, una interpretación actual del principio de generalidad consiste en su abstracción y en considerar que todos son destinatarios del deber de contribuir, ya sean españoles o extranjeros, residentes o no residentes.

En el ámbito de las **comunidades autónomas**, también se utiliza la territorialidad como criterio delimitador de la extensión del poder tributario. Las comunidades autónomas no pueden en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios (artículo 157.2 CE). En este sentido, la LOFCA indica que las comunidades autónomas pueden establecer sus propios impuestos de acuerdo con los siguientes principios (artículo 9):

- No pueden sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva comunidad autónoma.
- No pueden gravarse, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la comunidad impositora, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo.
- No pueden suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o a la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, ni comportar cargas trasladables a otras comunidades.

Los mismos límites se establecen también en relación con los tributos de las **entidades locales**. Además de estos límites, las comunidades autónomas también deben respetar la prohibición de doble imposición interna del artículo 6 LOFCA (no pueden establecer tributos sobre hechos imposables ya gravados por el Estado o por los tributos locales).

En el ámbito de las **operaciones transfronterizas**, la aplicación conjunta por los Estados de los principios de renta mundial y territorialidad da lugar al fenómeno de la doble imposición internacional. Pensemos en un contribuyente residente fiscal en el Estado A que obtiene rentas en el Estado B. El Estado A gravará dichas rentas de acuerdo con el principio de renta mundial que somete a imposición las rentas obtenidas por sus residentes con independencia del lugar de procedencia. El Estado B gravará igualmente estas rentas con base en un principio territorial o de la fuente, al ser rentas que se generan en su territorio. La conjunción de estos principios en situaciones internacionales produce que una misma renta, obtenida por un mismo contribuyente, sea gravada en más de un Estado por impuestos similares. Como ya sabemos, los CDI constituyen el instrumento más adecuado para evitar el fenómeno de la doble imposición internacional.

Ved también

Los CDI se estudian en el módulo "Fuentes del ordenamiento tributario".

No debemos confundir la residencia fiscal con el domicilio fiscal. El **domicilio fiscal** es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria (artículo 48 LGT). El domicilio fiscal es el lugar en el que se deben efectuar las notificaciones tributarias (artículo 110 LGT). En cambio, la residencia constituye un criterio de sujeción de las normas tributarias para determinar el poder tributario del Estado. La residencia y el domicilio fiscal no son incompatibles sino que operan en ámbitos diferentes. Así una vez determinada que una persona tiene su residencia fiscal en España y que, por tanto, está sujeta a los impuestos españoles que gravan la renta de los residentes, habrá que determinar su domicilio fiscal, por ejemplo, para la práctica de notificaciones.

Tampoco debemos confundir la residencia fiscal, como criterio de sujeción de las normas tributarias, con la residencia habitual en cuanto criterio general para determinar el domicilio fiscal de las personas físicas (artículo 48.2 a LGT). En estos casos la residencia habitual se refiere a la vivienda habitual del obligado tributario. Para determinar el concepto de vivienda habitual, debemos acudir a la normativa del IRPF, en la que se define como la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de al menos tres años (artículo 54 RIRPF).

Ejemplo

Una persona física con *residencia fiscal* en España puede tener su domicilio fiscal en el lugar donde tenga su vivienda habitual (C/ de los tributos, núm. 1, 1º C, Villaconfiscación, C.P. 00000).

3.3. La residencia fiscal en España

Para determinar la residencia fiscal en España debemos distinguir entre personas físicas y entidades. Los residentes están sujetos a tributación en España por su renta mundial, ya sea como personas físicas en el IRPF o como entidades

en el IS. En cambio, los no residentes que obtienen rentas en España están sujetos al IRNR por la obtención de las mismas de acuerdo con un criterio de territorialidad.

Una **persona física** tiene su residencia fiscal en España cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias (artículo 9 LIRPF):

1) Permanencia. Que permanezca en España más de 183 días durante el año natural.

Ausencias esporádicas

Para determinar el período de permanencia en territorio español se computan las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de paraísos fiscales, la Administración tributaria puede exigir que se pruebe la permanencia en los mismos durante 183 días en el año natural. Para determinar el período de permanencia, no se computan las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las administraciones públicas españolas.

Ejemplo

El Sr. Maldonado ha pasado cinco meses en España. El resto del año ha estado fuera por motivos laborales y de vacaciones. ¿Es residente fiscal en España?

Para determinar el cómputo de la permanencia (183 + 1) se deben considerar también las ausencias esporádicas. Si consideramos como ausencia esporádica el periodo de tiempo que el Sr. Maldonado ha estado fuera (7 meses), sería residente fiscal en España. Para ser residente en España bastaría considerar que, del tiempo que ha permanecido en el extranjero, al menos 1 mes + 1 día tienen la condición de ausencia esporádica, pues sumado a los 5 meses ya habría permanecido en España más de 183 días. Ahora bien, si el Sr. Maldonado aporta un certificado de residencia fiscal de otro país no se le consideraría residente en España, puesto que no cabría incluir en el cómputo de la permanencia las ausencias esporádicas y por tanto ya no cumpliría la regla de los 183 días.

2) Intereses económicos. Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

3) Presunción *iuris tantum*. Salvo prueba en contrario, el contribuyente tiene su residencia en España cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquel.

Ejemplo

La Sra. Fernández se ha trasladado a trabajar durante diez meses a Argentina. Su cónyuge y sus hijos menores de edad residen en España. ¿Es la Sra. Fernández residente fiscal en España?

La Sra. Fernández no permanece en España más de 183 días ni tiene aquí el núcleo de sus actividades económicas, pero su cónyuge y sus hijos menores de edad son residentes fiscales en España. Por tanto, por aplicación de la regla de la presunción, la Sra. Fernández es residente fiscal en España, salvo que acredite su residencia en otro Estado, por ejemplo, aportando certificado de residencia fiscal de las autoridades argentinas.

Criterios similares, como el de permanencia y el núcleo de los intereses económicos, se establecen para determinar la residencia de las personas físicas en el territorio de una **comunidad autónoma** (artículo 28 Ley 22/2009).

Residente

Con independencia del tiempo que permanezca una persona en España, si tiene aquí el núcleo principal de sus intereses económicos se considera residente.

En el caso de **entidades**, se considera que tienen su residencia fiscal en España cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias (artículo 8 LIS):

- **Constitución de la sociedad.** Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas.
- **Domicilio social.** Que tengan su domicilio social en España.
- **Sede de dirección efectiva.** Que tengan su sede de dirección efectiva en España. Una entidad tiene su sede de dirección efectiva en España cuando radique en nuestro país la dirección y control del conjunto de sus actividades.
- **Presunción *iusuris tantum*.** Se consideran residentes en España las entidades radicadas en algún país o territorio de nula tributación o en un paraíso fiscal cuando se dé alguna de las siguientes circunstancias (basta con que se cumpla una de ellas):
 - Que sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en España.
 - Que su actividad principal se desarrolle en España.

Esta presunción se puede destruir si la entidad acredita lo siguiente (debe demostrar que concurren ambas circunstancias):

- Que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio
- Que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos.

Paraísos fiscales

Esta presunción de residencia se aplica a entidades radicadas tanto en paraísos fiscales como en jurisdicciones de nula tributación. Se trata de dos conceptos diferentes pero encaminados a una misma finalidad, la lucha contra el fraude fiscal internacional. El concepto de nula tributación se introduce en la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre de medidas para la prevención del fraude fiscal, junto con otro concepto que es el de jurisdicciones con las que existe un efectivo intercambio de información tributaria. Son por tanto tres las categorías creadas por el legislador español para contrarrestar la utilización de jurisdicciones opacas o de baja de tributación, puesto que a los tradicionales paraísos fiscales se han añadido estas dos.

Los paraísos fiscales son aquellos que figuran en la lista negra del Real Decreto 1080/1991 (pueden abandonar esta condición firmando un acuerdo de intercambio de información o un CDI con cláusula de intercambio de información). En cambio, no existe una lista cerrada para las jurisdicciones de nula tributación, sino que se definen como aquellos países o territorios en los que no se aplica un impuesto idéntico o análogo a los impuestos sobre la renta existentes en España. Los impuestos idénticos o análogos son aquellos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto de los mismos lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta (también tienen dicha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social). En todo caso, se considera que existe un impuesto idéntico o análogo cuando el país o territorio de que se trate tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que sea de aplicación. Por su parte, se conside-

Nota

No tienen que cumplirse todas las circunstancias, con que se dé una de ellas la entidad ya es residente en España.

Lectura recomendada

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

ra que existe efectivo intercambio de información con aquellas jurisdicciones a las que se aplique un CDI con cláusula de intercambio de información o un acuerdo específico sobre esta materia, siempre que el intercambio de información se considere suficiente a estos efectos.

En relación con la residencia fiscal debemos referirnos también a los problemas de **dobles residencia** que pueden plantearse en las operaciones internacionales. El artículo 4 del Modelo OCDE indica que la residencia se determina de acuerdo con los criterios establecidos en la legislación interna de cada Estado (en España, artículos 9 LIRPF y 8 LIS). Los CDI no establecen unos criterios para determinar la residencia fiscal, sino que efectúan una remisión en favor de la normativa interna de cada Estado.

Ahora bien, puede resultar que, por aplicación de los criterios previstos en la ley interna, una persona sea residente fiscal en ambos Estados contratantes. En estos supuestos los CDI sí establecen unas reglas para dirimir el conflicto y considerar que la persona es residente exclusivamente en un Estado contratante. Cuando en virtud de la legislación interna de los Estados contratantes una persona sea residente en ambos Estados, habrá que determinar qué criterio de residencia prevale (generalmente, la vivienda permanente para las personas físicas o la sede de dirección efectiva para las entidades).

Ejemplo

Una entidad se constituye conforme a las leyes españolas pero tiene su sede de dirección efectiva en otro Estado. Uno de los criterios que utiliza dicho Estado para determinar la residencia de las entidades es precisamente el de la sede de dirección efectiva. Entre este Estado y España existe un CDI en cuyo artículo 4 se indica que cuando una persona que no sea física sea residente en ambos Estados, se considerará residente, exclusivamente, del Estado contratante en que se encuentre su sede de dirección efectiva. ¿Tendría esta entidad su residencia fiscal en España?

La entidad no tendría su residencia fiscal en España, a pesar de que se haya constituido conforme a las leyes españolas y este sea precisamente uno de los criterios previstos en la ley interna para determinar la residencia de las entidades. En efecto, puesto que por aplicación de los criterios de la ley interna la entidad sería residente en ambos Estados, se debería aplicar la norma que utiliza el CDI para dirimir el conflicto, otorgando por tanto preferencia al criterio de la sede de dirección efectiva.

3.4. Nacionalidad en las normas tributarias

En nuestro ordenamiento los puntos de conexión de las normas tributarias son fundamentalmente la residencia y la territorialidad. No suelen tenerse en cuenta criterios de nacionalidad o extranjería, estos tienen un valor muy limitado en nuestro país y en general en el panorama internacional. No obstante, existen algunas normas tributarias que toman como referencia el **criterio de la nacionalidad**.

Estados Unidos y el criterio de nacionalidad

Estados Unidos es uno de los pocos países que aplica el criterio de la nacionalidad, grava las rentas de sus nacionales independientemente de su origen o del lugar donde residan. Este criterio se protege incluso en los CDI firmados por EE. UU. (*saving clause*).

En cambio, en otros sectores del ordenamiento prevalece el criterio de la nacionalidad. La ley personal correspondiente a las personas físicas es la determinada por su nacionalidad. Dicha ley regirá la capacidad y el estado civil, los derechos y deberes de familia y la sucesión por causa de muerte (artículo 9.1 CC).

Algunas personas con residencia en el extranjero, pero nacionalidad española, tienen la condición de **contribuyentes del IRPF**. Es el caso de las personas que desempeñan en el extranjero un cargo al servicio del Estado español (miembros de misiones diplomáticas u oficinas consulares) (artículo 10 LIRPF). Recíprocamente, los extranjeros que sean residentes en España por estas circunstancias son contribuyentes del IRNR y no del IRPF (artículo 5 b LIRNR).

La nacionalidad también es un criterio utilizado por la norma antiabuso prevista para los cambios de residencia de personas físicas a paraísos fiscales (artículo 8.2 LIRPF). Esta norma dispone que no pierden la condición de contribuyentes del IRPF las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplica en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes, por lo que se conoce popularmente como cuarentena fiscal.

Ejemplo

El Sr. Alvarado, de nacionalidad mejicana y residente fiscal en España, ha trasladado su residencia a Gibraltar por motivos exclusivamente profesionales. ¿Deberá tributar en España por el IRPF aunque resida fiscalmente en Gibraltar? ¿Y si tuviera nacionalidad española?

Gibraltar tiene la consideración de paraíso fiscal para España (artículo 1 Real Decreto 1080/1991). Sin embargo, el Sr. Alvarado no tiene nacionalidad española, por lo que no se le podrá aplicar la cuarentena fiscal. Por tanto, desde el momento en que adquiera su residencia fiscal en Gibraltar ya no deberá presentar en España su declaración del IRPF puesto que no será residente en nuestro país. Ahora bien, si el Sr. Alvarado tuviera nacionalidad española, aunque el cambio de residencia fuera por motivos exclusivamente profesionales, debería seguir tributando en España durante el ejercicio en que se produjera dicho cambio y los cuatro siguientes. Todo ello a pesar de que el cambio de residencia no fuera para lograr una menor tributación y aunque se demostrara mediante certificado de residencia fiscal de las autoridades del otro Estado que efectivamente se ha adquirido una nueva residencia y que no se trata de ninguna simulación.

Estamos por tanto ante una disposición que se aplica objetivamente, con independencia de los motivos por los que se haya producido el cambio de residencia: fiscales, laborales, familiares, etc. La pregunta que surge entonces es ¿cómo es posible que un Estado pueda aplicar un impuesto que grava la renta de sus residentes (IRPF) a personas que ya no son residentes en dicho Estado sino en otro lugar (un paraíso fiscal)? Existe evidentemente un motivo de interés general basado en evitar el fraude fiscal. Sin embargo, en lo que ahora nos interesa, la respuesta se encuentra en el criterio de la nacionalidad, puesto que esta norma solamente se aplica a nacionales españoles. En este caso la nacionalidad justifica la extensión de la ley más allá del territorio y de la residencia.

Reducción de la lista de paraísos fiscales

Téngase en cuenta que la lista de paraísos fiscales se está reduciendo considerablemente por la firma de acuerdos de intercambio de información o CDI con cláusula de intercambio de información (artículo 2 Real Decreto 1080/1991).

Cambios de residencia

Por otro lado, en el ámbito de las comunidades autónomas existe también una norma que pretende contrarrestar los cambios de residencia a otras comunidades por motivos exclusivamente fiscales. En este sentido se establece que no producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en los tributos cedidos (artículo 28.4 Ley 22/2009).

El **principio de no discriminación por razón de la nacionalidad** está presente en el ámbito internacional y en la UE, aunque en este último caso se encuentra mucho más desarrollado. La prohibición de un trato fiscal discriminatorio supone que los extranjeros no pueden ser tratados de manera menos favorable que los nacionales. Este principio se contiene en los CDI de forma similar al artículo 24 del Modelo OCDE. En el ámbito de la UE es donde este principio ha tenido una mayor evolución por aplicación de las libertades fundamentales previstas en los tratados y por la abundante jurisprudencia del TJUE sobre el mismo. No obstante, el principio de no discriminación se aplica generalmente con independencia de la nacionalidad del contribuyente y se centra en la distinción entre residentes y no residentes.

Artículo 24.1 del Modelo OCDE

El artículo 24.1 del Modelo OCDE establece la siguiente cláusula de no discriminación: “Los nacionales de un Estado contratante no estarán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto ni obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia”.

Las razones por las que se utilizan los criterios de residencia y territorialidad en detrimento de la nacionalidad debemos buscarlas en motivos de gestión tributaria y en el propio deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Téngase en cuenta que una persona puede ser nacional de un Estado y no tener su residencia en dicho Estado ni realizar operaciones económicas en el mismo. En cambio, la territorialidad (incluida la residencia) crea un vínculo más estrecho con el Estado impositor, lo que permite una mejor gestión de los tributos y justifica que las personas que mantengan tales vínculos con un Estado estén obligadas a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que se generan en dicho Estado. La aplicación de criterios territoriales, ya sea la permanencia en un territorio o el mantenimiento de relaciones económicas en el mismo, establece una relación entre los sujetos y el Estado que justifica que aquellos se conviertan en destinatarios del deber de contribuir.

Actividades

1. Señalad cuándo entran en vigor las normas tributarias.
2. Indicad en qué supuestos una norma tributaria puede tener efectos retroactivos.
3. Comentad los criterios utilizados por el Tribunal Constitucional para enjuiciar la constitucionalidad de una norma tributaria retroactiva.
4. Indicad los criterios de sujeción de las normas tributarias.
5. Enumerad los criterios para determinar la residencia de personas físicas y entidades.

Ejercicios de autoevaluación

De selección

1. Una norma tributaria que no establezca un plazo concreto para su entrada en vigor...
 - a) es inconstitucional por vulnerar el principio de seguridad jurídica.
 - b) entra en vigor el mismo día de su publicación.
 - c) entra en vigor a los veinte días naturales de su publicación.
2. Para que una norma tributaria entre en vigor...
 - a) es necesaria su publicación en la página web de la Agencia Estatal de la Administración tributaria.
 - b) debe ser respaldada por los ciudadanos mediante la iniciativa legislativa popular al afectar directamente al deber de contribuir.
 - c) se requiere su completa publicación en el boletín oficial que corresponda.
3. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias...
 - a) se aplican por plazo indefinido.
 - b) tienen efectos retroactivos.
 - c) se aplican a los tributos instantáneos devengados antes de su entrada en vigor.
4. Las normas tributarias retroactivas...
 - a) están prohibidas por la Constitución por vulnerar el principio de seguridad jurídica, salvo que regulen el régimen de las cotizaciones a la Seguridad Social.
 - b) para valorar su constitucionalidad, se deben tener en cuenta principios constitucionales como el de seguridad jurídica, así como el grado de retroactividad de la norma y las circunstancias especiales de cada caso.
 - c) son constitucionales siempre que se trate de una retroactividad impropia o de grado medio.
5. Las normas que regulan el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos...
 - a) son retroactivas si así lo establece la propia norma.
 - b) son retroactivas respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado.
 - c) no pueden tener efectos retroactivos.
6. La declaración de inconstitucionalidad de una norma tributaria...
 - a) produce la nulidad radical de la norma y afecta en todo caso a situaciones anteriores consolidadas.
 - b) no puede tener efectos *ex tunc*.
 - c) puede tener un alcance prospectivo y no afectar a situaciones anteriores consolidadas (*ex nunc*).
7. Los tributos...
 - a) se aplican conforme al criterio de la nacionalidad.
 - b) se aplican conforme a los criterios de domicilio fiscal o nacionalidad, salvo que se disponga lo contrario.

c) se aplican conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso.

8. Una entidad se considera residente en nuestro país cuando...

- a) la mayoría de sus socios sean residentes en España.
- b) tenga en España su sede de dirección efectiva.
- c) Ambas respuestas son correctas.

9. Si una persona física, de nacionalidad española, traslada su residencia a un paraíso fiscal...

- a) no perderá su condición de contribuyente por el IRPF, salvo que acredite su nueva residencia en el paraíso fiscal.
- b) será contribuyente por el IRPF en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro siguientes.
- c) dejará de ser contribuyente por el IRPF si demuestra que el cambio de residencia no tiene por objeto principal lograr una menor tributación efectiva.

10. Los convenios para evitar la doble imposición internacional (CDI)...

- a) establecen los criterios para determinar cuándo una persona es residente de un Estado contratante.
- b) establecen los criterios para dirimir el conflicto en situaciones de doble residencia.
- c) entran en vigor en el momento de su firma.

Casos prácticos

11. Señalad cuándo han entrado en vigor las siguientes normas tributarias y el período de vigencia de las mismas:

- a) Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de Medidas Urgentes en Materia Presupuestaria, Tributaria y Financiera para la Corrección del Déficit Público (BOE 31-diciembre-2011).
- b) Acuerdo entre el Reino de España y el Principado de Andorra para el intercambio de información en materia fiscal, hecho en Madrid el 14 de enero del 2010 (BOE 23-noviembre-2010).
- c) Normativa del impuesto sobre gastos suntuarios (IGS). Analizad en qué medida continúa vigente este impuesto.

12. Ante la situación de grave crisis económica que atraviesa el país, la Ley XX/XXYY ha establecido un aumento en la tarifa del IRPF una vez iniciado el período impositivo e indica que el incremento se aplicará exclusivamente durante ese mismo ejercicio y el siguiente. Además, la ley elimina una exención con efectos retroactivos, indicando que aquellos sujetos pasivos que hubieran disfrutado de la exención deberán presentar la autoliquidación de las rentas que estaban exentas e ingresar la cuota correspondiente ¿Plantean estas medidas algún problema constitucional?

13. La Sra. García es socia de la entidad Inversiones Caribeñas constituida conforme a la legislación española y con sede de dirección efectiva en Ámsterdam. La Sra. García acude a los consejos de administración que se celebran en esa ciudad y ha tenido que pasar allí largas estancias por motivos laborales. Además, ha estado durante varios meses en Barbados en una obra de construcción de la que era promotora dicha entidad. En total, el período de tiempo que ha permanecido en España es inferior a 183 días. El marido de la Sra. García y sus dos hijos menores de edad residen en Barcelona. ¿Cuál es la residencia fiscal de la Sra. García y de la entidad?

Solucionario

Ejercicios de autoevaluación

1. c

2. c

3. a

4. b

5. b

6. c

7. c

8. b

9. b

10. b

11. La entrada en vigor de las normas tributarias se produce el día en que disponga la propia norma y, si nada establece, a los 20 días naturales de su completa publicación en el boletín oficial correspondiente. En cuanto al período de vigencia, las normas tributarias se aplican durante el plazo determinado que se fije en las mismas y, si no se establece un plazo concreto, se aplican por tiempo indefinido (artículo 10.1 LGT). De acuerdo con estas reglas debemos analizar las siguientes disposiciones.

a) Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de Medidas Urgentes en Materia Presupuestaria, Tributaria y Financiera para la Corrección del Déficit Público (BOE 31-diciembre-2011).

Esta norma regula en su disposición final vigésima tercera el momento de su entrada en vigor: el día 1 de enero del 2012. Al establecer un plazo concreto de entrada en vigor no se aplica la regla de los veinte días naturales desde su publicación. En cuanto al período de vigencia, si nada se establece en sus disposiciones, estas se aplican por tiempo indefinido. Sin embargo, algunas de ellas establecen un plazo concreto de vigencia al indicar que se aplican de forma transitoria exclusivamente durante los ejercicios 2012 y 2013. Es el caso, entre otras, de las que regulan el incremento de los tipos de gravamen del IBI (artículo 8) o de la tarifa del IRPF (disposición final segunda).

b) Acuerdo entre el Reino de España y el Principado de Andorra para el intercambio de información en materia fiscal, hecho en Madrid el 14 de enero de 2010 (BOE 23-noviembre-2010).

En el artículo 12 de este acuerdo se establece una regla concreta sobre su entrada en vigor. El acuerdo entra en vigor transcurridos tres meses a partir de la fecha en que se reciba la última notificación, por conducto diplomático, en la que se indique que se han cumplido los procedimientos internos exigidos en cada Estado contratante para la entrada en vigor del presente acuerdo. De acuerdo con esta regla, la entrada en vigor del acuerdo se produjo el 10 de febrero del 2011.

En cuanto al período de vigencia, el artículo 12.3 establece una regla concreta. El acuerdo una vez vigente tiene efectos respecto a los asuntos que puedan constituir delito en la fecha de entrada en vigor y, respecto de cualquier otro asunto, en los ejercicios fiscales que empiecen en la fecha de entrada en vigor o posteriormente o, en caso de no haber período impositivo, tiene efectos sobre todas las obligaciones fiscales generadas a partir de esa fecha o posteriormente.

Desde la fecha de entrada en vigor del acuerdo (10/12/2011) Andorra deja de ser considerada paraíso fiscal para España (artículo 12.4 del acuerdo y 2 del Real Decreto 1080/1991). Además, la información intercambiada en virtud del Acuerdo se considera un "intercambio de información efectivo" conforme a la legislación interna de las partes contratantes (artículo 12.5 del Acuerdo).

c) Normativa del impuesto sobre gastos suntuarios (IGS). Analizad en qué medida continúa vigente este impuesto.

El IGS es un impuesto municipal de carácter indirecto y establecimiento voluntario, cuya gestión corresponde íntegramente al ayuntamiento. Desde el 1 de enero de 1991, los Ayuntamientos pueden continuar exigiendo este impuesto en lo referente, exclusivamente, a la modalidad que grava el aprovechamiento de cotos de caza y pesca. A tal fin, permanecen

vigentes todas las disposiciones, tanto legales como reglamentarias, por las que se rige el impuesto en su modalidad d (artículos 372-377 Real Decreto Legislativo 781/1986 y Orden Ministerial de 15 de julio de 1977 modificada por otra de 28 de diciembre de 1984). Asimismo, permanecen vigentes las ordenanzas fiscales municipales reguladoras del mencionado impuesto y modalidad. Las restantes modalidades de este impuesto quedan suprimidas desde el 1 de enero de 1991 (Disposición Transitoria 6ª LHL).

12. En relación con el aumento de la tarifa del IRPF una vez iniciado el período impositivo y la aplicación de dicho incremento a ese mismo ejercicio, plantea una cuestión relativa a la retroactividad de las normas tributarias. Debemos analizar si la aplicación con retroactividad de la norma es conforme con el principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE) tal y como ha sido interpretado por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. El principio de seguridad jurídica protege la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles. Sin embargo, este principio no es absoluto y no puede entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal.

Por ello, en el análisis constitucional de la retroactividad, se deben analizar también el grado de retroactividad de la norma y las circunstancias especiales de cada caso. En este supuesto estaríamos ante una retroactividad impropia o de grado medio, ya que incide sobre situaciones o relaciones jurídicas actuales aún no concluidas. En cuanto a las circunstancias específicas que concurren, podemos señalar la grave situación de crisis económica. Este caso nos recuerda al que ya fue analizado en la STC 182/1997, en la que se enjuició la constitucionalidad del aumento de la tarifa del IRPF durante el mismo período impositivo (1992). El Tribunal consideró que la norma era conforme con la Constitución, puesto que el principio de seguridad jurídica debía ceder ante situaciones de crisis financiera para poder hacer frente a la misma con medidas que se estimen oportunas. De acuerdo con este planteamiento, podemos concluir, tras un breve análisis, que el aumento de la tarifa del IRPF durante el mismo período impositivo no entra en colisión con el principio de seguridad jurídica cuando concurren situaciones de grave crisis económica.

En cuanto a la eliminación de la exención con efectos retroactivos, la cuestión de la retroactividad difiere sustancialmente. En este caso estaríamos ante una retroactividad auténtica o de grado máximo, ya que la norma incide sobre situaciones de hecho producidas o desarrolladas con anterioridad y ya consumadas. La prohibición de retroactividad operaría plenamente y solo exigencias cualificadas del bien común podrían imponerse excepcionalmente a tal principio.

Un caso similar lo encontramos en la STC 234/2001, en la que se declaró inconstitucional una norma que eliminaba una exención sobre el alcohol en los impuestos especiales. Al dejar sin efecto la exención de la que ya habían disfrutado con anterioridad varios contribuyentes, el Tribunal consideró que se menoscababa el principio de seguridad jurídica al no haber intereses públicos que pudieran justificar dicha medida. Como se puede observar, la doctrina del Tribunal en casos de retroactividad auténtica es mucho más estricta que en los supuestos de retroactividad impropia. Aplicando esta doctrina al caso práctico, consideramos que la norma que elimina la exención con efectos retroactivos sería inconstitucional, salvo que concurrieran intereses públicos superiores que hicieran ceder el principio de seguridad jurídica.

13. Las cuestiones que debemos analizar se refieren a la determinación de la residencia fiscal de personas físicas y entidades. Con carácter previo, debemos recordar que estas cuestiones se regulan en la legislación interna (en España, artículos 9 LIRPF y 8 LIS) y que los CDI remiten precisamente a la normativa interna de los Estados contratantes para determinar la residencia de las personas (artículo 4 del Modelo OCDE). Solamente en los casos que, por aplicación de la normativa interna de ambos Estados, puedan darse situaciones de doble residencia, los CDI establecen una relación de criterios preferentes para dirimir el conflicto y atribuir a la persona la condición de residente en uno de los dos Estados.

En primer lugar, en cuanto a la residencia de la Sra. García deberíamos analizar si concurre alguno de los criterios previstos en el artículo 9 LIRPF (permanencia en España más de 183 días o núcleo de sus intereses económicos). Ninguno de ellos se da en el presente caso, puesto que el período de permanencia es inferior y sus intereses económicos se encuentran principalmente fuera de España. Sin embargo, la Sra. García podría ser considerada residente por vía de la presunción que establece que se consideran residentes en España las personas cuyo cónyuge e hijos menores de edad residan en España.

La Sra. García sería por tanto residente fiscal en España a través de esta presunción, salvo que la destruyera aportando prueba en contrario, esto es, certificado de las autoridades fiscales del otro Estado que acreditara su nueva residencia fiscal en ese otro país (Barbados o Países Bajos). Por otra parte, téngase en cuenta que no resulta de aplicación la norma antiparaiso

prevista para cambios de residencia, puesto que Barbados ya no tiene la consideración de paraíso fiscal para España (artículo 2 Real Decreto 1080/1991 y 26 del CDI España-Barbados).

En segundo lugar, en cuanto a la residencia de Inversiones Caribeñas, debemos analizar si concurre alguno de los criterios del artículo 8 LIS. La simple concurrencia de uno de ellos determina la residencia de una entidad en España, tal y como sucede en el presente caso, ya que la entidad se ha constituido conforme a las leyes españolas. Sin embargo, podrían plantearse problemas de doble residencia al tener la entidad su sede de dirección efectiva en otro país y operar habitualmente en el extranjero. Puede suceder que, conforme a la legislación interna del otro Estado, Inversiones Caribeñas también sea considerada residente fiscal en el mismo.

En las situaciones de doble residencia habría que acudir al CDI suscrito entre los Estados en los que se plantea el conflicto. Por ejemplo, el CDI España-Países Bajos establece en su artículo 4.4 que la entidad se considerará residente en el Estado en el que tenga su sede de dirección efectiva. Por tanto, la entidad será residente en los Países Bajos y no estará sujeta en nuestro país por su renta mundial (IS), sino solamente en función de las obtenidas en nuestro país (IRNR) y siempre y en la medida en que España tenga derecho a gravarlas de acuerdo con las disposiciones del CDI.

