

## MÓDULO III

# TEMA 11

## APLICACIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO

### SUMARIO

*1. LA EFICACIA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN EL TIEMPO. 1.1. LA ENTRADA EN VIGOR. 1.2. CESE EN LA VIGENCIA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS. ESPECIAL REFERENCIA A LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD. 1.3. LA ULTRAACTIVIDAD DE LAS LEYES. 1.4. LA RETROACTIVIDAD. - 2. LA EFICACIA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN EL ESPACIO. - 2.1. LA DOBLE IMPOSICIÓN. CONCEPTO. CLASES. MEDIDAS Y MÉTODOS PARA EVITARLA. - 3. LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS. CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN. - 4. LA CALIFICACIÓN. LA PRETERCIÓN DE LOS VICIOS DE INVALIDEZ QUE AFECTEN AL HECHO IMPONIBLE. - 5. LA INTEGRACIÓN ANALÓGICA EN EL DERECHO FINANCIERO. - 6. EL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA. - 7. LA SIMULACIÓN. BIBLIOGRAFÍA.*

Consuelo Arranz de Andrés. Derecho Financiero

# 1. LA EFICACIA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN EL TIEMPO

## ■ 1.1. La entrada en vigor

- Las normas tributarias entrarán en vigor a los **veinte días** de su **completa publicación en el boletín** oficial que corresponda, **si en ellas no se dispone otra cosa** (artículo 10 de la Ley General Tributaria, LGT).
- Las normas tributarias se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado (artículo 10 LGT).
- Las normas tributarias se aplicarán:
  - a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor.
  - a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.

# 1. LA EFICACIA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN EL TIEMPO

## ▪ 1.2. Cese en la vigencia de las normas tributarias

- Las normas tributarias pueden **cesar en su vigencia** por las mismas causas que cualquier otra norma:
  - a) Por el **transcurso del plazo por el que fueron dictadas**, en el caso de normas de duración temporal.
    - En este caso recuperarán su vigencia la normas previas a la aprobación de la ley temporal si no fueron derogadas sino simplemente suspendidas.
  - b) Por su **derogación expresa**.
    - A fin de favorecer el conocimiento exacto de las normas vigentes en cada momento, el artículo 9.2 LGT establece que toda modificación de Leyes o Reglamentos tributarios contendrá una redacción completa de las normas afectadas.
  - c) Por su **derogación tácita**.
    - Esta derogación afectará a los preceptos de la ley anterior que sean incompatibles con la ley posterior.

# 1. LA EFICACIA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN EL TIEMPO

## 1.2. Cese en la vigencia de las normas tributarias

- d) Por la **declaración de inconstitucionalidad** de la norma.
  - La declaración de inconstitucionalidad de una norma determina su **nulidad** y, por ello, su pérdida de vigencia.
  - La declaración de nulidad de una norma implica su desaparición del ordenamiento con **efectos ex tunc**, lo que supone la desaparición de los efectos producidos hasta el momento de dicha declaración, considerándose nulos los actos administrativos dictados conforme a dicha norma.
  - Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de las Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales (artículo 40 Ley Orgánica del Tribunal Constitucional).
  - En ocasiones cabe predicar de los pronunciamientos del TC la llamada **eficacia «prospectiva» del fallo**, según la cual los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de la norma se proyectan hacia el futuro, dejando a salvo los actos administrativos que hubieran ganado firmeza y las autoliquidaciones no impugnadas en tiempo y forma.

# 1. LA EFICACIA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN EL TIEMPO

## ■ 1.3. La ultraactividad de las normas tributarias

- Se produce la ultraactividad de las normas cuando una Ley, expresa o tácitamente derogada, continúa aplicándose a situaciones de hecho nacidas con anterioridad a su derogación.
  - Ocurre, por ejemplo, cuando una Ley deroga un beneficio fiscal pero considera subsistentes los concedidos con anterioridad al amparo de la normativa derogada.

# 1. LA EFICACIA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN EL TIEMPO

## ■ 1.4. La retroactividad

- **Salvo disposición expresa en contra, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo** (art. 10 LGT).
- El TC **rechaza la retroactividad absoluta** –de grado máximo–, esto es, la que afecta a situaciones jurídicas pretéritas y consolidadas, por el ataque que pueden suponer a la seguridad jurídica.
- El TC sí **admite la retroactividad relativa o impropia**, esto es, la que incide sobre situaciones o relaciones jurídicas actuales aún no concluidas, siempre y cuando no se produzca la lesión de ningún otro interés superior.
- Las **normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos** tendrán **efectos retroactivos** respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte **más favorable** para el interesado.

## 2. LA EFICACIA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN EL ESPACIO

- Los tributos se aplicarán conforme a los criterios de **residencia o territorialidad** que establezca la ley en cada caso. En su defecto (art. 11 LGT):
  - los **tributos de carácter personal** se exigirán conforme al criterio de **residencia**.
  - los **demás tributos** conforme al **criterio de territorialidad** que resulte **más adecuado** a la naturaleza del objeto gravado.
- A este respecto:
  - por **residencia** hay que entender la permanencia continuada en el territorio del Estado del titular de la capacidad económica gravada.
  - el criterio de **territorialidad** atiende al lugar donde se encuentre el bien objeto de gravamen.

## 2.1. LA DOBLE IMPOSICIÓN. CONCEPTO. CLASES. MEDIDAS Y MÉTODOS PARA EVITARLA

- Puede definirse la **doble imposición** como aquella situación en la que el mismo presupuesto de hecho de un tributo da lugar a obligaciones tributarias por el mismo período impositivo y por el mismo o análogo tributo en varios Estados (o en varios territorios dentro de un mismo Estado).
- Para poder hablar de doble imposición es necesario:
  - que coincidan impuestos de naturaleza idéntica o análoga en un mismo período de tiempo.
  - que ambos impuestos recaigan sobre un mismo sujeto.
  - que existan varios sujetos activos.

## 2.1. LA DOBLE IMPOSICIÓN. CONCEPTO. CLASES. MEDIDAS Y MÉTODOS PARA EVITARLA

- Los **métodos para evitar la doble imposición internacional** son los mecanismos tributarios que se aplican con el objetivo de que el hecho gravado quede sometido a imposición en un único Estado.
- Las medidas aplicables para **paliar la doble imposición** pueden ser:
  - de **carácter unilateral**, dictadas por un Estado de forma autónoma o independiente.
  - de **carácter pactado**, acordadas por dos o más Estado a través de Tratados Internacionales.
- Los métodos principales de corrección de la doble imposición son:
  - método de **exención**.
  - método de **imputación**.

## 2.1. LA DOBLE IMPOSICIÓN. CONCEPTO. CLASES. MEDIDAS Y MÉTODOS PARA EVITARLA

- **Método de exención:** el Estado de residencia de un sujeto, sometido a su legislación tributaria, considera exentas las rentas obtenidas y el patrimonio poseído en el Estado de la fuente, donde ya han sido sometidas a gravamen.
  - **Exención integral:** el Estado de residencia renuncia de forma total a gravar las rentas originadas en otro país.
  - **Exención con progresividad:** el Estado de residencia renuncia a someter a tributación las rentas que provienen del exterior, incluyéndolas en la base imponible a los solos efectos de conocer el tipo de gravamen que corresponde, el cual, se aplicará únicamente a las rentas de fuente nacional.

## 2.1. LA DOBLE IMPOSICIÓN. CONCEPTO. CLASES. MEDIDAS Y MÉTODOS PARA EVITARLA

- **Método de imputación:** el Estado de residencia de un sujeto pasivo va a gravar todas las rentas obtenidas por éste tanto en el Estado de residencia como en el Estado de la fuente, permitiéndole deducir el impuesto pagado en éste último país.
  - **Imputación íntegra:** el país de residencia permite al sujeto pasivo deducir totalmente el impuesto pagado en el país de la fuente.
  - **Imputación ordinaria:** el Estado de residencia permite al sujeto pasivo deducir el impuesto satisfecho en el país de origen, pero con el límite del tipo de gravamen que en el Estado de residencia correspondería a las rentas obtenidas en el país de origen

### 3. LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS. CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN

- La interpretación constituye un proceso necesario para la aplicación de la norma. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil (art. 12 LGT). Se aplican, pues, los siguientes criterios:
  - El literal, según el sentido de las palabras contenidas en las normas.
  - El sistemático o contextual, en relación con el contenido global de la norma.
  - El histórico, de indagación de la *mens legislatoris* y antecedentes de las normas.
  - El criterio de la realidad social, según la valoración social de la norma en un determinado momento.
  - El teleológico, atendiendo al espíritu y finalidad de las normas.
- En tanto no se definan por el ordenamiento tributario los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.
  - ¿Cuál de ellos ha de primar?

## 4. LA CALIFICACIÓN. LA PRETERICIÓN DE LOS VICIOS DE INVALIDEZ QUE AFECTAN AL HECHO IMPONIBLE

- Las obligaciones tributarias se exigirán **con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado** (art. 13 LGT).
- A través de la **calificación** se determina si un hecho, acto o contrato encaja en el presupuesto de hecho de la norma que se pretende aplicar conforme a su verdadera naturaleza jurídica.
- Las obligaciones tributarias se exigirán **cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado** (art. 13 LGT).
- La Administración podrá rectificar la calificación efectuada por los interesados si ésta se hubiera basado en una aplicación incorrecta de la norma.

## 4. LA CALIFICACIÓN. LA PRETERICIÓN DE LOS VICIOS DE INVALIDEZ QUE AFECTAN AL HECHO IMPONIBLE

- Las obligaciones tributarias se exigirán **prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez** (art. 13 LGT).
- La Administración ha de liquidar al margen de los problemas que pueda suscitar la validez del acto o contrato gravado, y sin pronunciarse sobre las causas de ineficacia de los hechos generadores en otros ámbitos (mercantil, civil, administrativo...).
- **¿Resulta posible el gravamen de las actividades ilícitas?**
  - El TJUE ha distinguido en este sentido en función de la existencia o no de un mercado lícito de la actividad en cuestión, entendiendo que sólo en caso de existir dicho mercado lícito procedería el gravamen.
- **¿Qué consecuencias tendría la declaración de ineficacia del acto gravado?**
  - En principio, declarada la invalidez de un negocio y resueltos sus efectos económicos, hay que entender que la capacidad económica desaparece, procediendo en consecuencia la devolución del tributo. Así se ha previsto expresamente para algunos tributos, como el ITPyAJD (art. 5 del Texto Refundido regulador del Impuesto, RD-Leg. 1/1993, de 24 de septiembre).

## 5. LA INTEGRACIÓN ANALÓGICA DEL DERECHO FINANCIERO

- La **integración** supone ausencia de texto o disposición directamente aplicable al caso objeto de examen, a diferencia de la interpretación, la cual parte de la existencia de un texto al que atribuir sentido.
- La **analogía** es el principal medio de integración, pudiendo definirse como la operación mediante la cual se atribuye a un caso o materia que carece de regulación expresa en el ordenamiento jurídico la misma normativa establecida por el legislador para un supuesto o materia semejante.
- En el ámbito tributario **no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales** (art. 14 LGT).

## 6. EL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA

- Existe **conflicto en la aplicación de la norma o fraude de ley** cuando uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica se realizan amparados en otra norma dictada con distinta finalidad.
- En el ámbito tributario el conflicto en la aplicación de la norma supone que la consecución de **un determinado resultado se alcance por otros medios, pensados para el logro de fines diversos, y que no están gravados o lo están en menor medida.**
- El conflicto en la aplicación de la norma se basa en la existencia de dos tipos de normas:
  - la norma que se trata de eludir o **norma defraudada.**
  - la norma que ampara los actos fraudulentos o **norma de cobertura.**

## 6. EL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA

- Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria **cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria** mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:
  - a) que, individualmente considerados o en su conjunto, sean **notoriamente artificiosos o impropios** para la consecución del resultado obtenido.
  - b) que de su utilización **no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal** y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios (art. 15 LGT).

## 6. EL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA

- El conflicto en la aplicación de la norma es distinto del **incumplimiento de la obligación tributaria**, pues en este caso se ha realizado el hecho imponible, ha surgido la obligación tributaria pero ésta no ha sido satisfecha por el contribuyente.
- El conflicto en la aplicación de la norma es también distinto de la **simulación**, ya que en ésta se crea una apariencia jurídica que sirve bien para encubrir la realidad -simulación absoluta-, bien para poner de relieve la existencia de una realidad distinta -simulación relativa-.
- El conflicto en la aplicación de la norma también es diferente de la **economía de opción** en cuya virtud el contribuyente puede actuar de la forma que le resulte menos gravosa de entre todas las que ofrece el ordenamiento sin que, sin embargo, resulte anómala en relación con el fin perseguido por las partes (carece de artificiosidad).

## 6. EL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA

- De acuerdo con lo establecido en el artículo 15 LGT, para que la inspección de los tributos pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria deberá emitirse previamente un informe favorable de la Comisión consultiva que se constituya, en los términos establecidos reglamentariamente, por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas, actuando uno de ellos como Presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante (art. 159 LGT).
- En las liquidaciones que se realicen tras detectar la existencia de conflicto en la aplicación de la norma se exigirá el tributo **aplicando la norma que hubiera correspondido** a los actos o negocios usuales o propios o **eliminando las ventajas fiscales obtenidas**, y se **liquidarán intereses de demora**.

## 7. LA SIMULACIÓN

- Existe **simulación** cuando, bajo la apariencia de un negocio jurídico normal:
  - se encubre la inexistencia de propósito negocial (**simulación absoluta**),
  - se encubre un propósito negocial distinto (**simulación relativa**).
- En la simulación se **“esconde” la realización del hecho imponible**, haciendo aparecer al exterior un negocio distinto del puramente ficticio o aparente.
- En los actos o negocios en los que exista simulación, el **hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes**.
- En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se **exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente**.

## BIBLIOGRAFÍA

- -CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero I. Derecho tributario (Parte General)*, Civitas, última edición.
- -FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, última edición.
- -MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, última edición.
- -MENÉNDEZ MORENO, A., (Coord.), *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, Thomson-Reuters, última edición.
- -MERINO JARA, I. (Director), *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, Tecnos, última edición.
- -PEREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Civitas, última edición.