

LECCIÓN 7
***EFICACIA DE LAS NORMAS EN EL ESPACIO Y EN EL TIEMPO. LA**
RETROACTIVIDAD

ÁMBITO ESPACIAL

El art.11 LGT regula los criterios de sujeción a las normas tributarias *“Los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la Ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado.”* Esto sólo tiene efectos en el Estado español, por lo tanto para que cause efectos más allá de las fronteras es necesario solicitar autorización a la adm tributaria del país en cuestión.

El mandato fundamental del art.11 es que la ley debe establecer cual será el criterio: el de residencia o el de territorialidad. En nuestro ord.jco no se utiliza el criterio de la nacionalidad porque es manipulable, esto no significa que sea irrelevante.

a) El principio de residencia: se tiene en cuenta sobretodo en los tributos de carácter personal. El problema es que la ley no define lo que ha de entenderse por residencia, por lo que hay que acudir a la ley propia de cada tributo. En el art.8 de la ley del IRPF define al contribuyente como la persona física con residencia habitual en el Estado español, en el siguiente art determina la residencia habitual por dos criterios:

1. Criterio objetivo: residir 183 días en un año natural en territorio español.
2. Criterio subjetivo: que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.
3. El segundo criterio está pensado para sujetos pasivos que puedan eludir el criterio objetivo por la propia naturaleza de su actividad como los deportistas.

b) EL principio de territorialidad: Se aplica en muchos tributos pero no está expresamente definido por la ley, por lo que variará según el sujeto. Este criterio se aplica en impuestos que no sean de carácter personal. En ocasiones plantea grandes dificultades de aplicación, en especial con el IVA ya que cuando se gravan prestaciones o servicios es difícil determinar se pertenece a un país o a otro. Ej: un abogado que asesora un contrato de extranjeros en otro país. En todos estos casos el principio es flexible.

ÁMBITO TEMPORAL

Se encuentra regulado en el art.10 LGT *“Las normas tributarias entrarán 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, y se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado.”* Lo normal es que se disponga otra cosa y que las leyes entren en vigor al día siguiente de su publicación en el BOE. Es muy frecuente que las leyes tributarias se incorporen a la Ley de Presupuestos y que entren en vigor con ella, salvo que se establezca un régimen particular.

Se ha planteado la polémica de que las leyes tengan disposiciones derogatorias extrañas como es el caso de la disposición derogatoria primera de la ley del IRPF, en su punto tercero: *“La derogación de las disposiciones a que se refiere el apartado 1 no perjudicará los derechos de la Hacienda pública respecto a las obligaciones devengadas durante su vigencia.”* Esto no tiene fundamento porque siempre debe aplicarse la norma que estaba vigente en el momento de los hechos y no en el momento en que la adm lleve a cabo la investigación, este es un modo de lograr mayor seguridad jca. Los principales problemas son las situaciones transitorias que, por medio de las disposiciones transitorias se intenta armonizar el paso de una ley a otra. El criterio general es el uso de la normativa anterior en todos los procedimientos comenzados con anterioridad a la entrada en vigor, salvo que se disponga otra cosa.



LA RETROACTIVIDAD

La regla general establece que las leyes se dictan para que tengan eficacia en el futuro, pero las leyes tributarias tendrán en ocasiones eficacia retroactiva, bien porque la norma lo quiere así o porque es difícil evitar que la norma no tenga efectos retroactivos.

La eficacia retroactiva está regulada en el art. 10.2 LGT “*Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.*”. Hay un aspecto que es una consecuencia de la retroactividad: se regula el momento en el cual tiene que estar publicada la ley y se distingue entre:

- los tributos “sin período impositivo devengado” son aquellos que en los que el hecho se grava en cuanto se realiza, para ello la norma debe estar aprobada antes de que se realice el hecho. (Ej: impuestos sobre transmisiones patrimoniales).

- En cambio, se habla de tributos “con período impositivo” cuando la norma está aprobada antes de que empiece el período en el que se deba realizar el hecho. (Ej: el impuesto sobre la renta se obtiene a lo largo de un período de tiempo).

La cuestión que se plantea es si se admite o no la irretroactividad de la norma tributaria:

El art. 10.2 establece que, como regla general, las normas tributarias no tienen carácter retroactivo salvo que se disponga lo contrario. Se presupone así que las leyes tributarias pueden tener eficacia retroactiva, basta con que la norma así lo que establezca. La cuestión es más compleja, ya que la constitución establece en el art. 9.3 que se garantiza la “*la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica*”. Por un lado, ha sido discutido si las normas tributarias podían ser consideradas disposiciones “sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales”, en el proceso de elaboración de la CE se incluía en la prohibición de la irretroactividad a las normas tributarias, pero finalmente se consideró que no pertenecían a esta categoría. El problema surgió con la seguridad jurídica:

¿Las normas tributarias retroactivas vulneran la seguridad jurídica? En la práctica existen situaciones muy diversas por lo que no se pueden utilizar principios dogmáticos rígidos.

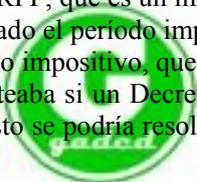
La jurisprudencia constitucional diferencia entre:

a) Normas retroactivas propias o auténticas: son aquellas leyes que se dictan una vez que el hecho típico ya ha sucedido íntegramente en el pasado. Estos supuestos no suelen suceder en el ámbito tributario, ya que se consideran inconstitucionales porque el grado de retroactividad vulnera directamente el principio de seguridad jurídica, ya que las partes han realizado una transmisión creyendo que a esa operación le sería aplicable la norma en vigor en ese momento, si después se dicta una ley nueva aplicable a esa operación hecha en el pasado se estaría vulnerando de pleno el principio de seguridad jurídica (los sujetos pasivos no sabrían qué norma se les va a aplicar, y al realizar un acto o negocio jurídico los sujetos deben saber que régimen se les va a aplicar).

b) Normas retroactivas impropias: son aquellas leyes que se dictan cuando el hecho típico ya ha comenzado pero no ha finalizado. Se piensa en hechos de determinada estructura compleja en el tiempo, actos no perfectamente delimitados en el tiempo. En estos casos, por regla general, se permite la retroactividad y no se consideran inconstitucionales. De todos modos habrá que atender al caso concreto (con qué medida la ley modifica la normativa anterior, hasta que punto la norma es permisible...) y a la posible vulneración del principio de seguridad jca.

El supuesto más polémico es el IRPF, que es un impuesto de carácter previo, sabemos lo que dice el art.10LGT, pero que pasa si una vez iniciado el período impositivo el legislador modifica el régimen con una norma publicada dentro del mismo período impositivo, que se aplique en ese mismo ejercicio.

En una sentencia del TC se planteaba si un Decreto-Ley tenía eficacia retroactiva porque resultaba aplicable a todo el período impositivo. Esto se podría resolver de dos maneras: una muy formalista consiste



en decir que ese período impositivo no ha finalizado todavía, todavía no se ha realizado el hecho imponible, por lo tanto es compatible con la CE. No es lo mismo que esa norma se dicte en febrero que en noviembre.

Otro punto muy polémico son las leyes tributarias que afectan a los beneficios de carácter fiscal:

Los beneficios fiscales pueden ser determinados en el tiempo (ej: impuesto sobre transmisiones patrimoniales) o de larga duración (ej: la deducción por adquisición de vivienda puede prolongarse durante la duración del préstamo hipotecario).

El problema se produce en los beneficios fiscales de larga duración, ¿qué ocurre si un sujeto adquiere una vivienda en el año 2000 en función de las condiciones determinadas para la reducción y en el 2006 el legislador cambia el régimen de esa reducción estableciendo un requisito adicional y a partir de ese momento la cantidad a reducir va a ser inferior, ¿se entiende con eficacia retroactiva? Normalmente una ley de estas características es aplicable a las deducciones posteriores no a las realizadas anteriormente. Se puede razonar que no hay eficacia retroactiva porque el legislador dicta una ley que afecta a las deducciones posteriores. Lo cierto es que el hecho del que derivan las deducciones transcurrió en el pasado, y que el sujeto aceptó esas “reglas de juego” por lo que habría que proteger esa confianza de los particulares, por otro lado hay que tener en cuenta que el legislador no puede estar vinculado de una manera muy rígida por el régimen tributario aprobado en un determinado momento.

De todos modos, lo cierto es que las consecuencias del hecho sí que se ven modificadas por la nueva ley, en la disposición transitoria décimo tercera, letra c, de la Ley del IRPF (35/2006) encontramos un claro ejemplo de la situación *“La Ley de Presupuestos Generales del Estado determinará el procedimiento y las condiciones para la percepción de compensaciones fiscales en los siguientes supuestos: (...) c) Los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad a 20 de enero de 2006 y tuvieran derecho a la deducción por adquisición de vivienda, en el supuesto de que la aplicación del régimen establecido en esta Ley para dicha deducción les resulte menos favorable que el regulado en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como consecuencia de la supresión de los porcentajes de deducción incrementados por utilización de financiación ajena.”* Esta previsión del legislador, otorgando compensaciones fiscales a esos sujetos, prueba que la medida tenía una eficacia retroactiva, aunque se evita un reconocimiento formal de la misma, el hecho de que la ley establezca una disposición adicional es indicativo de que hay retroactividad que perjudicaría a los adquirentes de una vivienda antes de la publicación de la ley. La disposición reconoce a estos sujetos el derecho a percibir una compensación, aunque lo lógico sería pensar que todos esos sujetos deberían quedar exentos del cumplimiento de esta nueva ley y seguir rigiéndose por la anterior, esto no podría llevarse a cabo por la multitud de problemas que se crearían, se daría una prolongación excesiva del régimen (cantidad de sujetos con préstamos a 30 años, y cada uno con un régimen distinto, entre tanto multitud de nuevas normas, es administrativamente imposible de controlar). Así la ley establece un régimen intermedio, los adquirentes quedan sometidos al nuevo régimen pero para compensar la diferencia se establecen esos beneficios fiscales. La ley no establece en qué va a consistir la compensación, se limita a decir que se incluirá en la Ley de Presupuestos de ese ejercicio.

Se establece en la Ley de Presupuestos que percibirán las compensaciones los que adquirieron la vivienda antes de 20 de enero de 2006: No es la fecha de publicación de la norma sino la fecha en la que el Gobierno hizo público que había aprobado el anteproyecto que afectaría entre otros puntos al régimen de las deducciones (“efecto anuncio”). Es habitual que se establezca como fecha la de la publicación formal de la modificación en vez de la de la publicación de la norma.

El art. 10.2.2º establece que *“No obstante, 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.” Se trata de un típico específico de normas tributarias a las que se le aplica un régimen especial, en ellas se admite la misma retroactividad que en las normas penales. Este precepto establece dos requisitos:

a) Que la nueva ley resulte más favorable al interesado. Este requisito no plantea en principio dudas pero en algunos casos no es del todo claro. (Ej: las normas que regulan el plazo de prescripción de sanciones e infracciones ¿se trata de una norma que regula el régimen de sanciones e infracciones tributarias? Se considera que si.)

b) Que los actos no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado. Por lo tanto sólo afecta a los actos que no han alcanzado firmeza, es el límite de la eficacia retroactiva. (por ello, cuando sepamos que está a punto de entrar en vigor una norma más favorable debemos recurrir para que cuando entre en vigor nuestro acto no sea firme.)

La disposición adicional cuarta obliga a resolver el recurso dando audiencia al interesado y aplicando la norma más favorable cuando el recurso se interponga antes de la entrada en vigor de la ley o se resuelva después, así sucede en los recursos inmediatamente posteriores a la ley.

Otra cuestión compleja es la de las normas sancionadoras en blanco, se trata de normas que para ser completadas necesitan a la LGT (art.190 y ss.), lo mismo pasa en ciertos preceptos del CP referidos a los delitos contra la HP (art. 305 y ss.)

Ej: el art. 191 LGT establece que es una infracción tributaria dejar de ingresar la cantidad correspondiente según la norma del IRPF, por tanto obliga a acudir a otra norma, la del IRPF para conocer la infracción. Muchos autores se plantean si la eficacia retroactiva se aplica sólo a la norma tipificadora de la infracción o también a la norma tributaria que desarrolla la materia.

