

Lección 7. EFICIENCIA E INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FINANCIERAS.

Derecho Financiero I

Dra. Pura Peris

sumario

- Naturaleza jurídica de las normas financieras.
- Ámbito espacial de aplicación.
- Ámbito temporal de aplicación.
- La retroactividad de las normas financieras. Especial referencia a la retroactividad de las normas tributarias.
- La interpretación de las normas financieras en el ordenamiento español.
- La analogía en el Derecho financiero.
- El fraude de Ley tributaria (o conflicto en la aplicación de las normas tributarias).
- La consulta tributaria.
- Información y asistencia al contribuyente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

NATURALEZA JURÍDICA DE LAS NORMAS FINANCIERAS.

- actualidad
- naturaleza jurídica de las normas financieras no cuestionada por la doctrina ni por la jurisprudencia.
- teorías sobre el carácter excepcional de las leyes y de las instituciones tributarias son muy antiguas y pertenecen a la época anterior a la construcción del Derecho tributario como disciplina científica.
- Jurisprudencia: normas de naturaleza odiosa se inmiscuían de lleno en el derecho de propiedad de los individuos y por lo tanto restrictivas de derechos individuales.

TEORIAS SOBRE LA NATURALEZA JURÍDICA DE LAS NORMAS FINANCIERAS (EVOLUCIÓN HISTÓRICA)

- **ESCUELA HISTÓRICA, (Orlando)**

- El tributo se fundamenta en el deber general de subordinación, no es derecho en sentido material. Es un mandato necesario. otros autores Lolini, y Di Paolo, el tributo es una norma de poder.

- **DOCTRINA ITALIANA Ezio Vanoni y Achile Donato Giannini,**

- las leyes tributarias tienen la misma estructura formal como el resto de leyes y por lo tanto gozan de la misma naturaleza.
- La norma tributaria tutela un interés necesario para el existencia misma del Estado, siendo interés del Estado e interés general de los individuos que lo forman la misma cosa.

- **MOMENTO ACTUAL**

- Las normas tributarias son verdaderas normas jurídicas concurriendo los caracteres propias de toda norma jurídica:
 - existencia de una voluntad
 - nacimiento de una obligación vinculada a una situación de hecho
 - y la imposición de una determina sanción en caso de incumplimiento

AMBITO ESPACIAL DE APLICACIÓN.

- **Doble contenido: eficacia de la ley y extensión de la ley :**
- **eficacia de la ley:**
 - espacio sobre la que la ley produce efectos en cuanto tal.
 - importante para saber que tribunales serán los competentes en la materia.
- **extensión de la ley :**
 - hechos sobre los que la ley puede actuar.
 - Con ella podemos determinar los hechos cuando éstos se realizan parcialmente fuera del territorio de aplicación o por ciudadanos que están fuera del mencionado territorio.
 - Criterio de nacionalidad o territorialidad.

AMBITO ESPACIAL DE APLICACIÓN

- **ART. 11 LGT.**
- **Norma de carácter subsidiario.**
 - corresponde a cada ley tributaria fijar el criterio de aplicación:
 - residencia o territorialidad.
- En su defecto:
 - tributos personales residencia.
 - Resto de tributos según el criterio de territorialidad más acorde con el mismo.

AMBITO TEMPORAL

- **ENTRADA EN VIGOR (art. 10 LGT)**
- a los 20 días de su publicación salvo que la ley disponga otra cosa (art. 2.1. Cc).
- Perviven por tiempo indefinido salvo que la ley disponga plazo determinado (ejemplo, ley de presupuestos).
- No tienen efecto retroactivo salvo disposición legal expresa
- Las leyes se aplican a
 - Tributos instantáneos devengados desde su vigencia.
 - Tributos periódicos, cuando el periodo se inicie desde su entrada en vigor.
- Las normas sancionadoras y reguladoras de recargos tendrán efectos retroactivos sobre actos no firmes si resultan más favorables a los interesados.

RETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

- No existe principio constitucional/legal que, con carácter general, prohíba la retroactividad.
- Será inconstitucional aquella norma retroactiva que vulnere un principio constitucional.
- Las leyes reguladoras de infracciones y sanciones tributarias son siempre irretroactivas, en virtud de lo dispuesto en el art. 9.3CE, no por ser tributarias sino por ser sancionadoras,
- Son retroactivas las leyes tributarias de carácter procedimental.
- Las disposiciones aclaratorias o interpretativas, retrotraen sus efectos a la entrada en vigor de la norma interpretada.
- Los reglamentos son irretroactivos.

RETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS DOCTRINA CONSTITUCIONAL (TC)

- Una norma tributaria retroactiva no es inconstitucional en sí misma sino cuando el carácter retroactivo sea arbitrario, no razonable, choque con principios constitucionales.
- Principios que actúan como límite:
- **Capacidad económica. imposibilidad de que una norma afecte a** una capacidad económica inexistente ni a la capacidad económica actual sino a la capacidad económica que existía en la momento de aplicación de la norma (doctrina italiana).
- **Seguridad jurídica. (doctrina alemana). el principio de seguridad** jurídica no puede erigirse en valor absoluto por cuanto daría lugar a la congelación del ordenamiento jurídico existente. La garantía de la seguridad jurídica puede ceder ante otros principios o deberes constitucionalizados

RETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

- La inconstitucionalidad depende del grado de retroactividad y de las circunstancias concretas.
- Grado Máximo retroactividad Plena. la nueva norma se aplica a una relación jurídica básica y a sus efectos. nacida la relación y ejecutados los efectos en vigencia de una ley anterior. sólo en este supuesto actúa con plena intensidad el principio de seguridad jurídica.
- Grado Medio la nueva norma despliega sus efectos a las consecuencias jurídicas nacidas durante la vigencia de una ley anterior pero aún no agotadas o consumadas.
- Grado Mínimo la nueva norma se aplica los efectos futuros de una relación jurídica originada conforme a la ley anterior.

RETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

- Ejemplos de supuestos ante los cuales cede el principio de seguridad jurídica frente a la retroactividad de la norma:
 - cuando la norma pretende tener aplicación en el período impositivo dentro del que entra en vigor.
 - cuando la retroactividad alcance a períodos próximos al de la tramitación de la ley en cuestión.
 - importancia o trascendencia de las modificaciones introducidas.
 - conocimiento por parte del contribuyente de la posibilidad de que se efectúan cambios en la legislación.

RETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

- DERECHOS ADQUIRIDOS y retroactividad.
- pueden considerarse las exenciones o bonificaciones fiscales, derechos adquiridos de los contribuyentes?
- El derecho a la exención o bonificación forma parte de la relación entre el contribuyente y la Administración pero no forma parte del derecho de propiedad, por eso no puede entenderse que el contribuyente goza de un derecho subjetivo que se incorpore a su patrimonio

CESE DE LA VIGENCIA. ART. 9 LGT

- Transcurso del tiempo previsto por la propia ley.
- Derogación expresa por ley posterior.
- Derogación tácita.
- Art. 9.2 LGT. toda modificación de normas debe contener una regulación completa de las normas derogadas y la nueva redacción de las que resulten modificadas.

Declaración de inconstitucionalidad.

- Teoría prospectiva.
- en algunas ocasiones la declaración de inconstitucionalidad no produce efectos de nulidad de pleno derecho sino tan sólo una nulidad cara al futuro,
- no son susceptibles de modificación sólo las situaciones consolidadas que tienen fuerza de cosa juzgada sino también aquellas situaciones que no han sido reclamadas o se encuentran pendientes de resolución judicial (stc 45/1989, 20-2; stc 179/1994, 16-6).
- ultraactividad de las normas .
 - ley derogada que continúa desplegando sus efectos sobre hechos que surgieron cuando estaba en vigor. Ejemplo de esta ultraactividad podrían ser las disposiciones transitorias.

INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FINANCIERAS (TEORIAS Y EVOLUCIÓN)

- **teoría de la interpretación estricta o literal. Naturaleza especial** y carácter odioso de las normas tributarias. criterios automáticos de aplicación
 - IN DUBIO PRO FISCO
 - IN DUBIO CONTRA FISCUM
- **Teoría de la interpretación económica. ENNO BECKER.** Las leyes tributarias deben interpretarse conforme a un criterio fundamentalmente económico. PROBLEMA: es la administración la que interpreta.
- **Teoría de la interpretación funcional de Benvenuto Griziotti.**
 - siempre que se paga un tributo debe haber una causa que es la ventaja que al ciudadano le comporta estar incluido en una organización como el Estado.
 - Cuando se deduce que no se obtienen ventajas para el ciudadano no existen motivos para satisfacer el tributo. PROBLEMA: disolución del derecho, queda en manos de cada ciudadano interpretar si se producen ventajas o no.

LA INTERPRETACIÓN EN LA JURISPRUDENCIA

- Tres períodos:
- **1904-1936. singularidad de las normas tributarias respecto del resto de normas.** Carácter prohibitivo y naturaleza odiosa de las normas tributarias. criterios interpretativos:
 - no es admisible la interpretación extensiva.
 - se debe hacer una interpretación restrictiva de las normas sobre responsabilidad tributaria, sancionadoras y penales en materia fiscal.
- **IN DUBIO CONTRA FISCUM.**
 - vetada la analogía como medio de integración de las normas fiscales.
 - concepción garantista del principio de reserva de ley.
 - excesiva importación al ordenamiento financiero de conceptos del derecho administrativo

LA INTERPRETACIÓN EN LA JURISPRUDENCIA

- **1936-1978 mantenimiento de naturaleza prohibitiva, limitativa,**
- gravosa y odiosa de las normas tributarias hasta la aprobación de la LGT en 1963 .
- A partir de esta fecha se va cambiando la concepción. Se exige el respeto de los principios formales en la aplicación del tributo.
- la administración debe respetar los procedimientos a seguir en su actuación.
- existe ausencia de discrecionalidad en la ejecución singular de los actos particulares.
- se pone de manifiesto la necesidad de potenciar los mecanismos que puedan salvaguardar la igualdad de los ciudadanos ante la ley fiscal

LA INTERPRETACIÓN EN LA JURISPRUDENCIA

- **1978 A la actualidad. Dos notas son destacables:**
- superación de la concepción de ley odiosa. Aplicación plena del art. 3.1 Cc.
- aplicación de los principios constitucionales, como principios jurídicos con eficacia propia a toda norma.

INTERPRETACIÓN EN LA LGT. ART. 12

- remisión al art. 3.1. CC. “las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que deben ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente a la espíritu y finalidad de aquellas.
- Los términos empleados, no definidos por normas tributarias, se entienden conforme a su sentido jurídico, técnico o usual.
- Art. 13 LGT principio de calificación.
- Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez

LA ANALOGIA

- Forma más usual de integración de las normas, cuando éstas no contemplan un supuesto específico pero regulan otro semejante entre los que se aprecia identidad de razón.
- **Art. 14. LGT es plenamente admisible la analogías salvo** prohibición expresa de su utilización no cabe la integración analógica para la aplicación de un tributo a un hecho imponible no contemplado aplicar exenciones y demás beneficios fiscales sin constar en la norma.

EL FRAUDE DE LEY

- **CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS.**
- Supone siempre la existencia de dos normas: un norma defraudada y una norma de cobertura.
- Se elude la aplicación de la norma defraudada a través de otra norma jurídica, perfectamente legal pero cuya finalidad evidentemente no es la perseguida por el sujeto que la utiliza.

DISTINCIÓN ENTRE EL FRAUDE DE LEY Y OTRAS FIGURAS.

- Fraude-infracción. Los hechos o conductas que se realizan en el fraude no se encuentran tipificados y por lo tanto el fraude no es susceptible de ser sancionado.
 - Con la conducta infractora lo que se pretende es eludir el pago de la deuda realizados los hechos susceptibles de ser gravados, mientras que con el fraude de ley lo que se intenta eludir precisamente es la realización de los hechos de los que se deriva la obligación tributaria.
- Fraude-simulación. En la simulación existe siempre una realidad aparente o manifestada al exterior que no concuerda con la verdadera voluntad de las partes. Hay un negocio aparente y un negocio oculto que es el que realmente quieren realizar las partes. En el fraude de ley las partes quieren realmente lo que hacen y no otra cosa distinta.

DISTINCIÓN ENTRE EL FRAUDE DE LEY Y OTRAS FIGURAS

- Fraude-economía de opción. En la economía de opción es precisamente la normativa tributaria la que permite elegir una conducta u otra al contribuyente..

EL FRAUDE DE LEY EN LA LGT. Art. 15 LGT

- 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:
 - que sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
 - Que de su utilización no resulten efectos jurídicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran producido con los actos o negocios usuales.

PROCEDIMIENTO PARA LA DECLARACIÓN. Arts 15 y 159 LGT.

- **Iniciación:** a instancia de la Inspección de los tributos audiencia de 15 días al interesado para alegaciones.
- **Remisión** a una Comisión consultiva que dictará un informe, vinculante para el órgano instructor en el plazo de tres meses.
- **Resolución:** El informe y los demás actos del procedimiento del fraude a la ley no pueden ser objeto de recurso independiente.

las consultas tributarias (I)

- arts. 88 y 89 LGT; Procedimiento: arts. 65 a 68 RGGI
 - peticiones a la Administración Tributaria para que se pronuncie sobre cuestiones tributarias.
- legitimados:
 - Obligados Tributarios
 - *C. profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, as. Consumidores, asociaciones / fundaciones de discapacitados o federaciones que las agrupan si son cuestiones que afectan a la generalidad de sus miembros.*
- Órgano competente para contestar:
 - Dirección General de Tributos. (estatal)

las consultas tributarias (II)

- forma:
- Escrito. También medios electrónicos, informáticos y telemáticos, fax
- Contenido mínimo:
 - Identificación completa del consultante. nombre y apellidos, razón social, NIF
 - Manifestación expresa de si hay algún recurso presentado sobre la cuestión.
 - Objeto de la consulta, antecedentes y circunstancias.
 - Lugar, fecha y firma.
- Plazo: antes de que finalice el plazo para la presentación de la declaración / autoliquidación, ejercicio del derecho o cumplimiento de la obligación.

EFECTOS DE LAS CONTESTACIONES

- (ARTS. 89, 179 LGT)
- **Para la Administración: art. 89 LGT, vinculantes para los órganos de gestión, no para los órganos de revisión (TEA y Tribunales de Justicia).**
- **Para el obligado tributario:**
 - no es acto administrativo por lo que la contestación no es recurrible, sí lo será el acto de liquidación dictado.
- **exención de responsabilidad por infracción tributaria si al actuar de acuerdo con la contestación dada se produce una situación tipificada por la norma. Art. 179.2.d) LGT.**

Actuaciones de Información y asistencia

- arts. 85, 86, 87, 90, 91 LGT
- Arts. 62, 63, 64, 69, 77, 78 RGGI,
- La Administración debe prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia para facilitar y promover el cumplimiento de sus obligaciones y del ejercicio de sus derechos, poniendo a su disposición servicios de información y asistencia tributaria.

Publicaciones y comunicaciones

- Publicaciones. Art. 86.
 - Textos actualizados de normas estatales.
 - Disposiciones tributarias aprobadas en el año.
 - contestaciones a consultas y resoluciones económico.
- Comunicaciones e información. Art. 87.
 - De oficio o a solicitud de OT. (art. 63 RGI)
 - Consultas bases de datos
 - Remisión de comunicaciones a sectores y fuente de renta.
- deber de suministrar, a petición de los interesados, el texto íntegro de consultas o resoluciones concretas.
- Si se a petición escrita de OT, el plazo para contestar es de 3 meses. Art. 179.2.d) LGT:
- los OT que ajustan sus actuaciones a los criterios manifestados por la AT en publicaciones y comunicaciones quedarán exentos de responsabilidad por infracción

Asistencia a los obligados

- Conjunto de actuaciones que la Administración tributaria pone a disposición de los obligados para facilitar el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.
- Entre otros puede consistir en
 - confección de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos, confección de un borrador de declaración.
 - Puesta a su disposición de programas informáticos de asistencia para la confección y presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos, así como para el cumplimiento de otras obligaciones tributarias.
- La asistencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias se podrá ofrecer también por vía telemática
- Emisión de certificados. Arts. 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76 RGGI
 - documento expedido por la Administración Tributaria para acreditar hechos relativos a la situación tributaria de un obligado tributario

Información sobre la valoración de bienes inmuebles

- Arts. 90 LGT, art. 69 RGGI
- Cada Administración tributaria informará, a solicitud del interesado y en relación con los tributos cuya gestión le correspondan sobre el valor a efectos fiscales de los bienes inmuebles que, situados en el territorio de su competencia, deban ser objeto de adquisición o transmisión.
- Notas:
 - solicitud anterior adquisición transmisión de los bienes.
 - Por escrito. También medios informáticos.
 - Información tiene carácter vinculante durante 3 meses
 - No impide la comprobación, pero no podrá recaer sobre el valor, sino sobre hechos y circunstancias de la transmisión.
 - No silencio. La falta de contestación no implica aceptación del valor que, en su caso, se hubiera incluido en la solicitud del interesado.
 - No impugnabile.
 - La Administración podrá requerir información antes de contestar.

Acuerdos previos de valoración

- Art 91 LGT.
- Los obligados tributarios podrán pedir a la Administración tributaria, cuando las leyes o los reglamentos propios de cada tributo así lo contemplan, que determine con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y otros elementos determinantes de la deuda tributaria.
- Procedimiento
 - solicitud antes del HI con una propuesta de valoración
 - La no contestación supone aceptación de valor propuesto. silencio.
- Efectos:
 - vinculación para la administración mientras no cambian las circunstancias y hasta un plazo máximo de tres años.
- No son impugnables.