

DR 20 20

Hacienda Pública II, ámbito geográfico de las normas tributarias, a cargo del profesor César Albiñana, día 28 de noviembre, para ser emitido el 5 de diciembre. Nos vamos a ocupar del ámbito espacial o geográfico de las normas tributarias. Hemos de partir de la Constitución Española, que en su artículo 31 proclama que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad, que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio.

Según este precepto, que se encuentra bajo la mención específica de los españoles, que la Constitución en otros pasajes utiliza, puede afirmarse que el pago de los gastos públicos alcanza tanto a los que ostentan la nacionalidad española como a los que no son españoles. Además, en el propio artículo 13 del mismo texto constitucional se previene que los extranjeros gozarán en España de las libertades públicas que garantiza el presente título en los términos que establezcan los tratados y la ley. Y como este título, que es el primero, se encuentra el precepto relativo a la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, queda evidentemente sometidos al sistema tributario, que es el medio por el cual se financian los gastos públicos, tanto los españoles como los extranjeros.

Por consiguiente, según esta conclusión, nuestra Constitución no contiene precepto que en modo alguno varíe las disposiciones que la ley general tributaria establece sobre ámbito de aplicación de las normas tributarias. Por consiguiente, pueden darse por válidas todas las materias en que la ley general tributaria incide respecto al ámbito espacial de las normas de esta naturaleza. Y así el artículo 21 de dicho cuerpo legal sienta el principio general de que las normas tributarias obligarán en el territorio nacional.

Comentando este texto, cabe indicar que la territorialidad de las leyes tributarias es una mera consecuencia del ejercicio de la potestad tributaria, que a su vez es parcela bien significativa de la soberanía política. La exacción de los tributos es una de las manifestaciones más recias y más representativas de la soberanía política, y ésta, como es bien sabido, se proyecta sobre el respectivo territorio que le sirve de fundamento y aún de sostén de su propio ejercicio. Ahora bien, a partir de esta disposición no se ocupa la ley general tributaria del alcance geográfico de las normas tributarias.

Pues en efecto, el propio artículo 21 dispone, salvo lo dispuesto por la ley en cada caso, los tributos se aplicarán conforme a los siguientes principios. En primer lugar, el de residencia afectiva de las personas naturales, cuando el gravamen sea de naturaleza personal, y el de territorialidad en los demás tributos, y en especial agrega, cuando tengan por objeto, el producto, el patrimonio, las explotaciones económicas o el tráfico de bienes. Anotando este precepto de nuestra ley general tributaria cabe exponer, en primer lugar, que deja a salvo lo dispuesto por la ley propia de cada tributo, y así tenía que ser, pues la ley general tributaria es una ley ordinaria y la aplicación de sus preceptos ha de subordinarse a lo que otra disposición

de igual rango preceptúe en contrario.

Además, todas las leyes reguladoras de los distintos tributos de nuestro sistema contienen disposiciones sobre esta materia que serán, por tanto, de aplicación preferente. Los preceptos de la ley general tributaria sobre aplicación de los tributos en el espacio constituyen meras orientaciones para el legislador, posibles puntos de apoyo para la potestad reglamentaria en la regulación de cada uno de los tributos y calificada doctrina para la jurisprudencia en esta materia. Asimismo, ha de indicarse que parte de una clasificación de los gravámenes por su naturaleza en personales y los demás tributos.

Ahora bien, no nos dice en cuándo un tributo es de naturaleza personal y es obvio, sin embargo, que con arreglo a la doctrina los impuestos de naturaleza personal han de ser, además, de carácter directo. Asimismo, cabe advertir, con criterio didáctico, que los gravámenes de naturaleza personal recaen exclusivamente sobre las personas físicas o naturales, lo cual, por otra parte, es conforme con la buena doctrina o, si se quiere, con la doctrina moderna sobre la imposición de las personas jurídicas que, como es bien sabido, en el ámbito tributario queda constituido fundamentalmente por las sociedades mercantiles. Incurre nuestra ley general tributaria en una cierta confusión al reservar el principio de territorialidad para los demás tributos, pues en el caso de los gravámenes de naturaleza personal también rige el principio de territorialidad, pero en función de la residencia efectiva de las personas naturales.

En cambio, cuando se refiere al principio de territorialidad en sentido restringido, no indica qué elementos han de tenerse en cuenta para establecer la correspondiente conexión física con el territorio. También, y comentando dicho artículo 21, puede exponerse que la residencia efectiva, al ser el punto de conexión para la aplicación de los impuestos personales, exige alguna afirmación más. Entre otras, que la nacionalidad ha dejado de ser factor relevante para la exacción de los tributos, lo cual es razonable, pues los tributos, como es ya bien sabido por parte de nuestros alumnos, son recursos económicos para las haciendas públicas y los consumidores de los bienes y servicios públicos son residentes en territorio nacional, cualquiera que sea su nacionalidad.

Y asimismo, que el concepto de residencia efectiva no ha de identificarse con el de domicilio, lo cual permite asignar al domicilio funciones procedimentales y reservar la residencia efectiva para la definición del hecho imponible de los impuestos personales. Importa reiterar, o si se quiere recalcar, que en primer lugar, y como queda expuesto, la nacionalidad no es un factor relevante para la aplicación de los tributos y segundo, que importa mucho distinguir en todo momento lo que es residencia efectiva, que en nuestra opinión es un elemento más del hecho imponible de los impuestos de naturaleza personal respecto del domicilio de la sede que viene a constituir el punto de relación que la hacienda pública o la administración tributaria establezca con los contribuyentes. Y por último, siempre en nuestro propósito de enlazar lo que se ha venido estudiando en la teoría especial del impuesto en Hacienda Pública 1 con el derecho tributario que es objeto de estudio en Hacienda Pública 2, conviene tener en cuenta,

pues esto nos ha de dar firmes criterios a la hora de definirnos sobre el alcance, sobre el ámbito de cualquier categoría tributaria, que la aplicación del principio de territorialidad en el sentido restringido a que la ley general tributaria se refiere, está pensando en el objeto del tributo.

Objeto de tributo que es cierto que la ley general tributaria no lo define ni lo ha tenido en cuenta para otros aspectos de la obligación tributaria. Su enumeración resulta insuficiente, me atrevería a decir que equivoca y aún errónea. Es correcta la mención del producto en el sentido de rendimiento versus renta parcial porque es comúnmente grabado por un impuesto real que a su vez es de ámbito territorial estricto.

Es errónea la cita del patrimonio porque si se refiere al patrimonio neto personal debió ser incluido en el grabamen de naturaleza personal, puesto que un impuesto que grabe el patrimonio neto, esto se ha de ver confirmado en temas posteriores al estudiar ya el derecho tributario parte especial, se concibe como algo cuyo eje lo constituye su propio titular que es la persona física. Luego el impuesto o el patrimonio neto es de naturaleza personal y no debió ser citado por el artículo 21 donde se lo encuentra quien consulte este precepto. Y es equivoca la expresión de patrimonio porque si se refiere a la propiedad de aislados elementos patrimoniales como pueden ser las fincas urbanas debió emplear otra más significativa, por ejemplo, impuestos sobre la propiedad o sobre determinados elementos patrimoniales en concreto.

Asimismo se ha de indicar que es insuficiente porque no figura el consumo familiar que tan calificada importancia tiene en los sistemas tributarios de todos los tiempos, a menos que con error se consideren incluidos en la expresión de tráfico de bienes. No obstante estos reparos se pueden obtener los criterios generales para los tributos que no sean impuestos personales, siempre como acabo de indicar buscando un paralelismo entre lo que es el objeto o materia imponible y el ámbito de la respectiva norma tributaria. Así por ejemplo, solamente por vía de ejemplo, las rentas inmobiliarias se deberán grabar por el país en que radican los bienes que las producen, tanto si son urbanos como si son rústicos.

Los rendimientos de las explotaciones económicas y de las actividades empresariales o de tipo profesional en función del lugar donde se realicen estas operaciones. Así por ejemplo, será interesante recordar el concepto de establecimiento permanente. Si se trata de dividendos pagados por una sociedad a personas residentes en otro país, pueden ser grabados por este último.

Aquí la residencia es elemento de conexión espacial o geográfico del correspondiente gravamen. Lo mismo cabría decir de otro tipo de rendimientos imponibles como son los cánones o demás cantidades que se abonan por el uso, empleo o cesión de los derechos de la propiedad industrial o de la propiedad intelectual. Si tratáramos por ejemplo de los sueldos, los salarios y demás remuneraciones que es el objeto de un impuesto que grave los rendimientos del trabajo personal, habrá que atender al lugar donde se presten los servicios o se ejerza el

correspondiente empleo función.

Es decir, con esto, y no es necesario ser más extensos, podemos llegar a la conclusión de que el criterio que más firmemente podemos seguir para conocer el ámbito geográfico espacial de un tributo con arreglo y por consiguiente de la aplicación de las correspondientes normas reguladoras nos vendrá dado por el lugar donde radique el objeto o la materia sobre la cual se proyecte el correspondiente impuesto.