

EL PAPEL DE LA RESIDENCIA, NO RESIDENCIA, NACIONALIDAD Y EXTRANJERÍA EN LA CONFIGURACIÓN DE LAS ACTUALES FIGURAS TRIBUTARIAS

THE ROLE OF RESIDENCE, NON-RESIDENCE, NATIONALITY AND FOREIGNNESS IN SETTING THE CURRENT TAX FIGURES

CARLOS MARÍA LÓPEZ ESPADAFOR

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Jaén*

Recibido: 29.09.2016 / Aceptado: 06.10.2016

DOI: <https://doi.org/10.20318/cdt.2017.3620>

Resumen: La residencia y la no residencia, la nacionalidad y la extranjería, aunque siempre han estado presentes como presupuestos de las normas tributarias, ha ido cambiando la manera en que inciden en la estructura de éstas. Más allá de la actual mayor relevancia de la residencia y la no residencia frente a la nacionalidad y la extranjería para determinar la sujeción al Poder Tributario del Estado, ha cambiado también la forma en que inciden en la actual configuración del sistema tributario, debiendo revisarse los tradicionales elementos estructurales dentro del hecho imponible, para adecuarlos a las actuales figuras tributarias.

Palabras clave: residencia, no residencia, nacionalidad, extranjería, tributo.

Abstract: Although residence and non-residence, nationality and foreignness have always been present as estimates of tax regulations, the way they affect the structure of the tax law has been changing. Beyond the current most importance of residence and non-residence versus nationality and foreignness in order to determine the subjection to the taxing power of the state, the way they affect the current configuration of the tax system has also changed, making it necessary to review the traditional structural elements within the taxable event, to conform them to current tax figures.

Keywords: residence, non-residence, nationality, foreignness, tax.

Sumario: I. Consideraciones preliminares. II. La posición del elemento subjetivo en la estructura del hecho imponible. 1. Aspectos dentro de los distintos elementos del hecho imponible. 2. El elemento objetivo del hecho imponible. A) Aspecto material. B) Aspecto espacial: territorio. C) Aspecto temporal. D) Aspecto cuantitativo. 3. Elemento subjetivo del hecho imponible versus sujeto pasivo. III. Aspectos del elemento subjetivo del hecho imponible: la residencia como territorial frente a la nacionalidad como personal. IV. Consideraciones constitucionales. V. Consideraciones finales.

I. Consideraciones preliminares

1. Elementos esenciales para la determinación de la sujeción o no a una determinada figura impositiva son la residencia o no residencia y, en algunos casos puntuales, la nacionalidad frente a la extranjería. Estos elementos se presentan como presupuestos prioritarios dentro de la configuración de la estructura subjetiva del tributo, debiendo realizar una redefinición de ésta en función de las figuras tributarias actuales.

2. Dentro del esquema del hecho imponible de un tributo es necesario tomar en consideración, junto a determinados datos objetivos, una serie de circunstancias o cualidades de carácter subjetivo. De esta forma, para estructurar el hecho imponible se debe partir de qué sujetos pueden realizar un acto o encontrarse en una situación para que pueda entenderse realizado aquél. El hecho, acto o situación sobre el que se estructura un hecho imponible se puede configurar como solamente realizable por un determinado tipo de sujetos o sólo reconocible en relación a sujetos con unas determinadas cualidades.

3. Dependiendo de que sea un tipo u otro de sujetos el que realice el acto o se encuentre en la situación sobre la que se estructure el hecho imponible, podrá entenderse éste realizado o no. De otro lado, también puede suceder que dependiendo de que el acto lo realice un tipo u otro de sujetos o que la situación se dé en relación a un sujeto que tenga unas u otras características, se podrá entender que se ha realizado el hecho imponible de un impuesto u otro. La consideración material del acto o situación sobre la que se pueden configurar hechos imponibles puede ser similar para dos impuestos, de forma que lo que determine que se realiza el hecho imponible de uno u otro impuesto sea la clase de sujeto que lo realice.

4. Así pues, en una primera aproximación, el hecho imponible de un impuesto puede que sólo pueda ser realizado por un determinado tipo de sujetos, de forma que es necesario analizar si el sujeto, que realiza el acto o se encuentra en la correspondiente situación, reúne o no ciertas características, porque, de no reunir las, no se podría entender que con tal acto o situación se esté dando el hecho imponible. Al mismo tiempo, dependiendo de que el acto o situación sea predicable de un tipo u otro de sujetos, nos podríamos encontrar, como se ha apuntado, ante hechos imponibles de impuestos distintos. De esta manera, los distintos impuestos se pueden configurar partiendo de los diferentes sujetos que pueden realizar sus hechos imponibles.

5. Pero esto partiendo de la perspectiva pasiva, o sea, del sujeto que realiza el hecho imponible y que, por tanto, en principio, podría resultar obligado al pago de la deuda tributaria devengada como consecuencia de su realización. Frente a esta perspectiva pasiva, habría que tomar en consideración también una perspectiva activa o lado activo dentro del elemento subjetivo del hecho imponible. Así pues, dos impuestos que a primera vista pudiesen parecer similares en los presupuestos materiales sobre los que se pudiera estructurar su hecho imponible, necesariamente cambiarían desde la perspectiva de en favor de qué ente se devengaría la obligación resultante de la realización del hecho imponible. Un concreto hecho imponible se define, pues, como sólo realizable, en principio, en favor de un determinado sujeto activo, acreedor del tributo.

6. Son, pues, dos planos o perspectivas en la consideración del elemento subjetivo del hecho imponible: la activa y la pasiva. La primera estaría relacionada con el ente acreedor del tributo. La segunda se presentaría como referente al sujeto que realiza el presupuesto de hecho del tributo. Será esta segunda perspectiva la que ofrezca una mayor y más rica problemática en su análisis, dado que la diferenciación entre sujetos realizadores de hechos imponibles puede ofrecer una mayor diversidad de impuestos, que la diferenciación que sólo partiese del ente acreedor de la obligación tributaria. Es mayor la necesidad de estudio dentro de esa perspectiva pasiva, que dentro de la activa, de cara a definir y concretar los elementos de la estructura de las actuales realidades impositivas, sin perjuicio de que algunas interesantes cuestiones desde la perspectiva activa también estén necesitadas de análisis.

7. El instituto del elemento subjetivo del hecho imponible a veces parece confundirse por el legislador y por algunos autores con el del sujeto pasivo. Existen cuestiones que nuestras leyes y nuestra doctrina a veces incluyen o tratan en sede de sujeto pasivo, cuando más correctamente deberían hacerlo en sede de elemento subjetivo del hecho imponible, produciéndose, así, un error en los esquemas dogmáticos de nuestra disciplina. Ello sin perjuicio, no obstante, de la natural relación que se debe dar entre el estudio de la figura del sujeto pasivo y el estudio del elemento subjetivo del hecho imponible, eso sí, como cuestiones diferenciables, aunque sólo fuese para distinguir las.

8. Lo expuesto se pone en mayor evidencia en el análisis de nuestras actuales figuras impositivas, algunas de las cuales han nacido de un desglose de algunos tradicionales impuestos a partir de diferenciaciones basadas en las circunstancias concurrentes en el sujeto realizador del hecho imponible. Esto nos sitúa en la mencionada perspectiva subjetiva, sin perjuicio, como hemos apuntado, de importantes referencias que también se deben hacer al plano activo o perspectiva activa del elemento subjetivo del hecho imponible.

9. Las razones mencionadas nos llevan, pues, a entrar en el análisis del elemento subjetivo del hecho imponible esencialmente desde una perspectiva territorial. Así pues, aunque el hecho imponible pudiese parecer un instituto cuyo estudio y análisis podría estar ya más que asentado, no faltan en relación al mismo cuestiones necesitadas de estudio. Es más, la evolución en nuestro Sistema tributario hace que el análisis de los elementos que la doctrina del Derecho Tributario ha individualizado en la estructura del tributo, se traslade y se aplique a las nuevas figuras impositivas, nacidas con posterioridad al momento en que se forjaron los esquemas dogmáticos de los que suele partir el análisis de la estructura del hecho imponible.

10. Intentamos, pues, en este trabajo, aportar una mayor claridad en la descripción o redefinición de algún aspecto o elemento de la estructura del hecho imponible, a la luz de las actuales figuras impositivas de nuestro Sistema tributario, desde una perspectiva territorial.

11. Claro está que de hecho imponible se puede hablar en relación a los impuestos, tasas y contribuciones especiales, es decir, en relación a cualquier categoría tributaria. Ahora bien, el esquema conceptual más desarrollado dentro de la disciplina tributaria donde puede encontrar una más plena aplicación práctica es en relación al impuesto. Digamos que existen conceptos y construcciones que donde pueden encontrar un efectivo desarrollo es en materia de impuestos y no tanto en relación a las otras categorías tributarias. Por ello, este trabajo se va a basar en esencia en la contemplación de los impuestos ante la problemática que se quiere estudiar en el mismo. Es, pues, el impuesto la categoría tributaria que nos puede acercar en mayor medida a la actual realidad que debe ser analizada para ofrecer una visión lo más fiel posible de la funcionalidad del concepto de elemento subjetivo de hecho imponible. Son las figuras impositivas relativamente más recientes las que con mayor facilidad nos pueden dar una visión más fiel de la funcionalidad y contenido que el concepto de elemento subjetivo del hecho imponible tiene ante nuestro actual Ordenamiento jurídico tributario. Es por ello por lo que nos vamos a centrar esencialmente en el instituto del impuesto de cara al estudio del elemento subjetivo del hecho imponible en su dimensión práctica más actual, presidida por la consideración internacional o territorial del presupuesto de hecho del impuesto.

12. Como cuestión distinta de la anterior, es necesario destacar que, en la completa delimitación de un concreto hecho imponible en todos sus elementos y aspectos normalmente, no basta, dentro de la correspondiente ley tributaria, con estar a lo que se establece en el artículo que hable expresamente del hecho imponible. De esta forma, por lo que respecta al elemento del hecho imponible que ahora nos va a ocupar principalmente, suele ser habitual tener que recurrir a otros preceptos de la ley para su completa definición. Así pues, para la delimitación del elemento subjetivo de un hecho imponible en el total contenido de sus requisitos o aspectos, normalmente no basta con el precepto que las leyes tributarias nos presentan bajo la rúbrica de hecho imponible, debiendo recurrir a algunos otros, que a veces, no sólo no llevan tal rúbrica, sino que, incluso, aparecen ubicados en otra sede distinta dentro de las leyes. Por ello, la completa delimitación de un concreto hecho imponible en la mayoría de los casos no se puede realizar fijándonos en un solo artículo de la correspondiente ley reguladora de un tributo.

13. En nuestra exposición partiremos de ciertas realidades impositivas bastante particulares que se han consolidado dentro del moderno Ordenamiento tributario español y que son bastante indicativas de la situación que se quiere poner de manifiesto en este trabajo.

II. La posición del elemento subjetivo en la estructura del hecho imponible

1. Aspectos dentro de los distintos elementos del hecho imponible

14. En el análisis de la estructura del hecho imponible se hace necesario partir en nuestra doctrina de los elementos y aspectos que en aquélla distinguía el Profesor SAINZ DE BUJANDA. Este Profesor distinguía entre un elemento subjetivo y un elemento objetivo dentro del hecho imponible. Al mismo tiempo, dentro del elemento objetivo distinguía entre un aspecto material, un aspecto espacial o territorial, un aspecto temporal y un aspecto cuantitativo¹. Es ésta, a nuestro entender, la estructura del hecho imponible de la que es necesario partir en este análisis, sin perjuicio de que en el estudio de cada uno de sus elementos y aspectos se deban realizar ciertas observaciones en relación al contenido que a los mismos asignaba el Profesor SAINZ DE BUJANDA. Esto sin perjuicio también de que tal estructura pueda desglosarse o especificarse más allá de lo que él hizo en relación al elemento subjetivo. Se trata, no obstante, de una delimitación de la estructura del hecho imponible que se presenta como punto de partida inexcusable en cualquier análisis que se haga, en nuestro Derecho Tributario, del hecho imponible. Se trata, además, del esquema de la estructura del hecho imponible más seguido por nuestra doctrina².

15. Quizás no tan completo, claro o fácil de asumir como el del Profesor SAINZ DE BUJANDA, pero, en cierto modo, similar e igualmente digno de destacar, es el esquema de la estructura del hecho imponible que nos daba el Profesor BERLIRI, punto de partida esencial, no sólo en el Derecho Tributario italiano, sino también en la evolución de la doctrina tributaria española. Según BERLIRI la acción o la situación en que se concreta el presupuesto de hecho de la relación jurídica impositiva puede ser examinada bajo tres perfiles distintos, como son el temporal, el espacial y el cuantitativo. Esto llevaba a este autor a hablar de un elemento temporal, de un elemento espacial y de un elemento cuantitativo del presupuesto de hecho³. Como podemos apreciar, en el nivel en que SAINZ DE BUJANDA hablaba de aspectos, BERLIRI hablaba de elementos, pero, como hacía SAINZ DE BUJANDA, entendemos que se debe reconocer un nivel anterior en el que hablar de elementos.

¹ Como decimos, este autor distinguía entre un elemento objetivo y un elemento subjetivo del hecho imponible, entendiendo además que, en concreto, dicho elemento objetivo puede ser contemplado desde varios aspectos: un aspecto material, un aspecto espacial, un aspecto temporal y un aspecto cuantitativo (“Análisis jurídico del hecho imponible”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, nº 60, 1965, pp. 840 y ss.; la delimitación por SAINZ DE BUJANDA de la estructura del hecho imponible también la podemos encontrar en *Hacienda y Derecho*, IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, pp. 330 y ss.). Éstos son los términos que utilizaba este autor. Si nos fijamos, el término que usaba SAINZ DE BUJANDA para hacer referencia al segundo de los aspectos mencionados es el de “espacial”. Nosotros, sin embargo, utilizamos también para el mismo aspecto el término “territorial”. A nuestro entender, en principio, ambos términos se podrían utilizar para hacer referencia a lo mismo. No obstante, nosotros consideramos más acorde con el contexto actual el término “territorial”. De todas formas, como apuntamos, se podrían utilizar ambos términos indistintamente a los citados efectos. Sin embargo, en relación al elemento objetivo del hecho imponible no queremos dejar de utilizar el término “espacial” para hacer referencia al referido aspecto. De ahí que en el epígrafe que encabeza la contemplación específica de este aspecto del elemento objetivo en este trabajo hayamos utilizado el calificativo de “espacial”, respetando, así, el criterio de autoridad que supone que tal calificativo fuese el utilizado por SAINZ DE BUJANDA calificando ese aspecto. Sin embargo, en materia de elemento subjetivo del hecho imponible, donde, como veremos, también distinguiremos un aspecto ligado al espacio o territorio, utilizamos para éste el calificativo de “territorial” en el epígrafe que encabeza el desarrollo de este aspecto del elemento subjetivo, dado que es una individualización de un aspecto que aportamos más allá de la delimitación que inicialmente realizase SAINZ DE BUJANDA. Así pues, ésta es la utilización que proponemos, a los citados efectos, de los términos “espacial” y “territorial”, utilizando en algunos casos el primero en el deseo de seguir a SAINZ DE BUJANDA y prefiriendo, en nuestra aportación, utilizar el segundo término, sin desconocer que, en principio, podrían ser utilizados como sinónimos en multitud de casos en la disciplina tributaria.

² Véanse en este sentido, entre otros, SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO DE LA UNIVERSIDAD DE MADRID (Director F. SAINZ DE BUJANDA), *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, Universidad de Madrid, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones e Intercambio, Madrid, 1976, pp. 400 y ss.; J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, G., CASADO OLLERO, J.M., TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, duodécima edición, Tecnos, Madrid, 2001, pp. 268 y ss.; G.G. NÚÑEZ PÉREZ, “Hecho imponible. No sujeción y exención”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Libro-homenaje al Profesor Dr. D. FERNANDO SAINZ DE BUJANDA, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pp. 465 y ss.

³ Cfr. A. BERLIRI, *Corso istituzionale di Diritto tributario*, vol. I, Giuffrè, Milano, 1985, pp. 212 a 220.

16. Así pues, como hemos apuntado, partiremos en nuestro análisis de los elementos y aspectos individualizados por el Profesor SAINZ DE BUJANDA en la estructura del hecho imponible, dada la amplitud y claridad que tal estructura puede representar en cuanto esquema, sin perjuicio de la complejidad que pueda presentar en el desarrollo de su contenido. Se trata, además, de la estructura de la que, como hemos adelantado, principalmente ha partido nuestra doctrina en el análisis del hecho imponible, siendo, pues, el punto de partida inexcusable en cualquier análisis que en tal sentido queramos hacer a la luz de nuestro Ordenamiento tributario.

2. El elemento objetivo del hecho imponible

17. En los apartados que siguen nos vamos a ocupar de analizar las distancias, diferencias y relaciones del elemento subjetivo del hecho imponible con cada uno de los aspectos del elemento objetivo de éste, para lo que deberemos realizar ciertas consideraciones sobre cada uno de los mismos, poniendo de manifiesto las posibles consideraciones territoriales con respecto a cada uno de ellos.

A) Aspecto material

18. El aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible consiste en el acto, acción o situación en sí sobre la que se estructura aquél. La delimitación del aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible consiste en el verbo que describe el acto o situación. Describe un hacer⁴ o un tener. Es la simple referencia a una acción o una situación. Se trata del verbo de un predicado. Es el verbo que describe la acción o situación del sujeto. Todo esto sin más especificaciones de lugar, tiempo o cantidad, especificaciones que vendrán dadas, especificando la acción o situación, por los aspectos espacial, temporal y cuantitativo del elemento objetivo del hecho imponible. De esta manera, tales especificaciones se salen ya de lo que es el puro aspecto material y se corresponden con otros aspectos del citado elemento objetivo.

19. Quien se presente como sujeto del mencionado predicado, o sea, el sujeto que realice la acción o se encuentre en la situación que describe el verbo, será el sujeto realizador del hecho imponible, es decir, el sujeto pasivo del tributo, en calidad de contribuyente. Quien realice la acción o se encuentre en la situación en que consiste el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible es quien va a presentarse como contribuyente.

20. Lo que nos define, no qué tipo de sujeto, sino qué sujeto en concreto va a ser el contribuyente, es el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible. Este aspecto nos va a dar el verbo descriptivo de una situación o acción, de forma que el sujeto que realice ésta o se encuentre en aquélla va a ser el sujeto pasivo del tributo en calidad de contribuyente. Qué tipo de sujeto puede realizar el hecho imponible es algo que nos vendrá dado por el elemento subjetivo del hecho imponible. Y, de entre todos los sujetos de ese tipo, el que va a considerarse que realiza el hecho imponible va a ser quien se encuentre en la situación o realice el acto en que consiste el aspecto material del elemento objetivo.

21. Así pues, recapitulando, para que se dé el hecho imponible, además de otras circunstancias, debe partirse de que se dé el acto o situación en que consiste el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible. Quien reúna las circunstancias o condiciones en que consista el elemento subjetivo del hecho imponible podrá, en abstracto, a efectos de un impuesto, ser considerado como realizador del acto o como sujeto que se encuentra en la situación en que consista el aspecto material del elemento objetivo de aquél. Y quien realice en concreto ese acto o se encuentre en concreto en esa situación será quien deba ser considerado como realizador del hecho imponible, si es que se cumplen o dan las demás circunstancias en que consistan los elementos y aspectos de éste.

⁴ Incluso, en cierto sentido, podría llegar a describir un no hacer; pensemos en los impuestos autonómicos que se estructuraron en su momento sobre la infrautilización de las tierras, impuestos con un devengo vinculado a un no hacer, o sea, por no utilizar o no aprovechar la tierra rústica convenientemente, es decir, por debajo de sus posibilidades.

22. Por ello, el elemento y aspecto que más directamente define la relación entre el hecho imponible y el concreto sujeto pasivo es el aspecto material del elemento objetivo de aquél y no tanto su elemento subjetivo, dado que este último no define en sí propiamente una relación del sujeto con el hecho, sino unas cualidades o circunstancias del sujeto para que pueda entenderse que realiza el hecho. La relación es vínculo y éste se da haciendo algo (acto) o encontrándose en una determinada situación.

23. Puede que un sujeto reúna unas circunstancias o cualidades que le permitan, a efectos de un impuesto, realizar su hecho imponible, es decir, poder ser considerado como realizador del hecho imponible. Pero si no realizase el acto o no se encontrase en la situación referida, no tendría ninguna relación con el hecho imponible en la realidad práctica. Así pues, no compartimos las afirmaciones u opiniones que directamente presentan sin más al elemento subjetivo del hecho imponible como la descripción de la relación del hecho imponible con el sujeto pasivo del tributo, opiniones que representan, no obstante, la inmensa mayoría de las que se han pronunciado al respecto.

24. Lo dicho en modo alguno debe entenderse en el sentido de que nosotros neguemos cualquier punto de relación entre el elemento subjetivo del hecho imponible y el sujeto pasivo, como institutos en la estructura y delimitación del tributo. Téngase en cuenta que sólo el sujeto que reúna las cualidades, características o circunstancias en que consista el elemento subjetivo del hecho imponible podrá llegar a ser considerado como realizador de éste y, así, como sujeto pasivo, en calidad de contribuyente. De esta forma, vemos cómo no son totalmente ajenos el instituto del elemento subjetivo del hecho imponible y el instituto del sujeto pasivo, sólo que entendemos que en la descripción de la relación del hecho imponible con el sujeto pasivo se debe reconocer el papel que juega el aspecto material del elemento objetivo de aquél.

25. Con nuestro planteamiento lo que queremos poner de manifiesto es que lo que puede derivarse como función o contenido de un aspecto del hecho imponible no tiene porqué asignarse a otro elemento del mismo, pues si hablamos de factores que pueden residenciarse en varios aspectos o elementos de aquél desdibujaríamos la definición de éstos, privándolos de unos contornos precisos.

26. Como afirmaciones doctrinales en el sentido de definir el elemento subjetivo del hecho imponible como la relación de éste con el sujeto pasivo, podríamos fijarnos en primer lugar en las palabras de SAINZ DE BUJANDA cuando éste señalaba que «la relación existente entre el hecho imponible y el sujeto pasivo de gravamen constituye el elemento subjetivo del hecho imponible», añadiendo que «la relación jurídica tributaria entre el ente público -titular del crédito impositivo- y el sujeto pasivo -deudor del tributo- se produce a través de los criterios de vinculación de ambos sujetos al hecho imponible, que se erige así en nexo o enlace entre las partes de la relación»⁵. De otro lado, NÚÑEZ PÉREZ señala en tal sentido que «el elemento subjetivo expresa la relación existente entre el sujeto obligado al pago del tributo y el elemento objetivo»⁶. Por otra parte, en uno de los más extensos estudios de nuestra doctrina sobre este tema, CORS MEYA señala que «el elemento subjetivo del hecho imponible lo constituye aquella específica relación que predica el hecho de su realizador y que, por eso mismo, es la relación que determina para ese realizador la condición de sujeto pasivo principal o contribuyente en el ámbito de la consecuencia jurídica tributaria». Añade este autor a continuación de lo anterior que «de esta manera quedaría bien patente que el elemento subjetivo, el que relaciona el hecho con su realizador, es el vínculo del ámbito del presupuesto de hecho que determina en el ámbito del mandato el vínculo obligación para el sujeto pasivo principal o contribuyente»⁷.

27. Dentro de las construcciones doctrinales que hablan de la relación del sujeto pasivo con el hecho imponible en sede de elemento subjetivo de éste, existen algunas en las que puede perder consis-

⁵ Cfr. F. SAINZ DE BUJANDA, “Análisis jurídico del hecho imponible”, *cit.*, p. 918.

⁶ Cfr. G.G. NÚÑEZ PÉREZ, *ob. cit.*, p. 465.

⁷ Cfr. X. CORS MEYA, “Elemento subjetivo del hecho imponible”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, nº 238, 1995, p. 916.

tencia la distancia que debe existir entre ciertos institutos de la disciplina tributaria, en orden a mantener la conveniente nitidez de los mismos.

28. Partamos de GIANNINI, quien aunque en unas primeras palabras no mantenía el rigor diferenciador deseable, posteriormente salvaba en parte la situación. Hablaba este autor de que la deuda impositiva nace en el momento mismo en el que se verifica aquella particular situación de hecho, a la cual la ley conecta cada concreto impuesto, y que puede ser genéricamente indicada como el presupuesto del tributo. Señalaba GIANNINI que dicha situación de hecho se descompone fundamentalmente, en dos elementos distintos: uno es la cosa, el acto, el hecho o incluso la simple cualidad de la persona, que constituye, según las diversas leyes tributarias, el presupuesto objetivo del impuesto; el otro es la relación, también ésta establecida por la ley, en la que debe encontrarse el sujeto pasivo del tributo con aquel primer elemento. Destacaba este autor que sólo en los impuestos que soporta una persona por el simple hecho de que tenga una cierta cualidad, los dos elementos, material y personal, como se puede intuir, se identifican. Añadía este autor que el primer elemento (material) es aquel que más propiamente constituye el objeto del impuesto y sirve para diferenciar un impuesto de otro. Ahora bien, matizaba lo dicho GIANNINI señalando que la palabra objeto del impuesto muchas veces es empleada en sentido más restringido, para indicar solamente la cosa material, mueble o inmueble, que constituye uno de los elementos del presupuesto objetivo⁸.

29. Aunque en un segundo momento GIANNINI quiso poner de relieve la diferencia entre el objeto del impuesto y el plano objetivo o material del hecho imponible, lo que está claro es que en sus palabras sobra la referencia inicial a cosa, pues no se puede poner esta palabra al mismo nivel que las de acto o hecho, en el análisis de este tema, tal y como él hacía.

30. Dentro de la estructura del hecho imponible, PÉREZ ROYO distingue entre un «elemento material», un «elemento subjetivo», un «elemento espacial» y un «elemento temporal». Señala este autor que «entre estos elementos aparece, en primer lugar, el de carácter material, que viene a coincidir con la riqueza o manifestación de capacidad económica incorporada en el propio hecho imponible», añadiendo que «por ejemplo, en el IRPF, cuyo hecho imponible es la obtención de renta por el sujeto pasivo, el elemento material viene representado por el concepto de renta». Así, PÉREZ ROYO llega a indicar que «el elemento material o riqueza gravada viene a coincidir con otro concepto, que suele ser utilizado en la literatura e incluso en la legislación, como es el de objeto del tributo». De otro lado, este autor, después de hablar del elemento subjetivo del hecho imponible como «la relación, de hecho o jurídica, en que debe encontrarse respecto del elemento material del tributo la persona obligada a satisfacerlo», indica como ejemplo que «en el IRPF el elemento subjetivo viene representado por el concepto de “obtención por el sujeto pasivo” (de la renta)»⁹.

31. Una postura como la de PÉREZ ROYO en este tema guarda cierta coherencia interna. Si habla de la renta como el «elemento material» en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, deja lugar para hablar de la obtención de la misma como nexo entre la renta y el sujeto, hablando de tal obtención como elemento subjetivo del hecho imponible. Lo que sucede es que se reconduce el objeto de gravamen hacia el ámbito del hecho imponible, desdibujando la individualización que debe darse de ambos conceptos.

32. Una postura parecida a la que acabamos de ver, es la que sigue SOLER ROCH, quien señala que «el elemento subjetivo del hecho imponible es el nexo que la ley establece entre el elemento objetivo del hecho imponible y el sujeto pasivo». Fijándose esta autora en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, habla de «la obtención como el elemento subjetivo del hecho imponible de este impuesto», añadiendo que «la obtención es, efectivamente y con carácter general, el nexo entre la renta y el contribuyente de este impuesto»¹⁰.

⁸ Cfr. A.D. GIANNINI, *Istituzioni di Diritto Tributario*, reimpresión de la novena edición, Giuffrè, Milano, 1972, pp. 94 y 95.

⁹ Cfr. F. PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, undécima edición, Civitas, Madrid, 2001, pp. 131 a 133.

¹⁰ Cfr. M.T. SOLER ROCH, “La subjetividad tributaria en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 49, 2000, p. 91.

33. De las palabras de SOLER ROCH se podría decir algo similar a lo dicho en relación a la postura de PÉREZ ROYO. La posición de SOLER ROCH guarda coherencia interna, pues, hablando del elemento subjetivo del hecho imponible como el nexo entre el elemento objetivo de éste y el sujeto pasivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas presenta la obtención como el referido elemento subjetivo, lo cual implica haber situado la renta como el elemento objetivo del hecho imponible de este Impuesto. Esa definición del elemento subjetivo del hecho imponible es, en principio, coherente con la postura de identificar objeto de gravamen y elemento objetivo del hecho imponible. Lo que sucede es que esta identificación, a nuestro entender, viene a negar al objeto de gravamen la presencia que de por sí debe reconocérsele dentro de los institutos o conceptos configuradores de un impuesto, desdibujando su función en la delimitación de éste. Así pues, las posturas citadas vendrían a superponer el concepto de objeto de gravamen con el de hecho imponible, lo cual viene a desdibujar la ideal o necesaria individualización de estos conceptos dentro de la disciplina tributaria¹¹.

34. Si se aproxima el concepto de aspecto material o de elemento objetivo del hecho imponible al concepto de objeto del impuesto¹², eso da lugar a que posteriormente se llegue a hablar del elemento subjetivo del hecho imponible como la relación entre el sujeto pasivo y el hecho imponible o alguno de sus elementos o aspectos. Pero ello, como decimos, puede suponer desdibujar el contenido y función que se debe reconocer al objeto de gravamen dentro de la disciplina tributaria en la configuración del impuesto.

35. De otro lado, haciendo una separación entre aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible y objeto de gravamen, constituyendo el primero una acción o situación y el segundo la manifestación de riqueza sobre la que versa tal acción o situación, no se podría venir luego¹³ a presentar el elemento subjetivo del hecho imponible como la relación del sujeto pasivo con el hecho imponible, pues tal relación puede derivar simplemente del verbo que describe la acción o situación en que consiste el referido aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible. De esta forma, para darle al elemento subjetivo del hecho imponible una función que lo individualice y le dé sustantividad propia dentro de la estructura del hecho imponible, se debe entender residenciando en el mismo las cualidades o características que debe reunir un sujeto para poder ser entendido como realizador del hecho imponible.

36. Ya que en su construcción PÉREZ ROYO se fija en el ejemplo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y SOLER ROCH pone de manifiesto su postura en relación al análisis de este Impuesto, habiéndonos detenido en estos dos autores, vamos a intentar explicar nuestra postura a partir de una ejemplificación sobre el mismo Impuesto.

¹¹ Señalaba VICENTE-ARCHE que «cabe una distinción entre hecho imponible y objeto del impuesto, siempre que al segundo se le atribuya un significado teleológico, o lo que es lo mismo, siempre que se equiparen objeto del impuesto y finalidad del mismo», añadiendo que «en este sentido puede sostenerse que el elemento material del presupuesto de hecho es un elemento *objetivo*, y distinguirlo, sin embargo, del objeto del impuesto» (“Consideraciones sobre el hecho imponible”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, nº 39, 1960, p. 570). Junto a ello, en materia de objeto de gravamen, la construcción doctrinal más completa podría ser la de FERREIRO, quien distingue entre «objeto material» y «objeto-fin» del tributo, refiriéndose el primero a la riqueza efectivamente gravada por cada tributo, mientras que el segundo consiste en la riqueza que se quiere gravar, entendida como fin o fines del tributo (“El objeto del tributo”, *Revista española de Derecho Financiero*, nº 10, 1976, pp. 229 y ss. Del objeto del tributo ya se había ocupado FERREIRO en su obra “Contribución Territorial Urbana: El objeto del tributo”, *Hacienda Pública Española*, nº 22, 1973, pp. 24 y ss.).

¹² Cosa distinta es lo que hacía SAINZ DE BUJANDA, distinguiendo entre objeto del hecho imponible y objeto del tributo. A tales efectos, este autor señalaba lo siguiente: «El objeto del hecho imponible es una expresión equivalente a la de presupuesto objetivo de la obligación tributaria, es decir, la situación de hecho -eliminado su aspecto subjetivo, que forma parte del presupuesto de hecho, considerado en su totalidad, pero no, como es obvio, de su elemento objetivo- que hace nacer la obligación tributaria; el objeto del tributo es la manifestación de la realidad económica -v. gr.: la renta, cuando se obtiene o cuando se gasta-, que se somete a imposición; la riqueza imponible son los bienes, rentas, patrimonios, u otros objetos, materiales o ideales, intrínsecamente considerados -abstracción hecha, por tanto, de la forma en que se manifiestan, que es el objeto del tributo- que forman parte del presupuesto objetivo de la obligación; los bienes gravados no son, en fin, sino una especie de riqueza imponible» (“Análisis jurídico del hecho imponible”, *cit.*, p. 843; y en *Hacienda y Derecho*, IV, *cit.*, p. 336).

¹³ Problema que, en función de lo expuesto, no presentarían las posiciones de PÉREZ ROYO o SOLER ROCH, si bien parten de presupuestos distintos de esa delimitación que nosotros presentamos como punto de partida en nuestra construcción.

37. Si alguien entiende que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la renta viene a constituir en sí el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible, ello podría empujarle a afirmar que la obtención de la misma constituiría el elemento subjetivo del hecho imponible, suponiendo la citada obtención la relación entre el sujeto pasivo y el hecho imponible, de forma que tal sujeto sería quien realizase la referida obtención. Pero ello llevaría, como se ha expuesto, a una confusión entre el concepto de objeto de gravamen y el de aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible. La renta debe ser clasificada como el objeto del Impuesto.

38. De esta manera, en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: el objeto de gravamen sería la renta; el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible sería la obtención que de la renta se da; el elemento subjetivo del hecho imponible vendría representado por las cualidades que debe reunir un sujeto para poder realizar el hecho imponible del mismo, que, en principio, consistirían en que se trate de una persona física e incluso que sea residente (veremos que en España para quedar sometido a este impuesto se exige que el sujeto sea residente en territorio español). La relación entre el contribuyente, como realizador del hecho imponible, y éste, se deriva de la acción en que consiste el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible del Impuesto. Tal acción es la citada obtención, lo que nos sitúa directamente ante la derivación del verbo obtener. El sujeto de este verbo será quien se presente como realizador del hecho imponible. Quien realiza la citada obtención será el contribuyente, de forma que en ésta consiste la relación entre el contribuyente y el hecho imponible, relación que extraemos de la configuración del aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible. Y todo sin olvidar que aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible y objeto del impuesto son conceptos individualizables y diferenciables en su funcionalidad, sin perjuicio de que los mismos, junto con tantos otros conceptos o institutos, se conjuguen en la configuración global del impuesto.

39. Por todo lo expuesto, aunque sus palabras pudiesen servir para revitalizar la atención sobre la figura del elemento subjetivo del hecho imponible, nos alejamos con nuestra postura de la visión de SARTORIO ALBALAT, quien señala que «hay que resaltar el papel que técnicamente corresponde al elemento subjetivo del hecho imponible dentro del proceso de imputación de efectos jurídicos a determinados sujetos ya que el hecho imponible se formula siempre, debido a su función de presupuesto de la obligación tributaria, en relación a alguien y determinar quién sea ese sujeto es misión específica del aspecto subjetivo del hecho imponible»¹⁴. No se puede atribuir a dos conceptos o institutos la misma función, pues ello les quitaría sustantividad propia, llevando a desdibujarlos. Por ello no consideramos como las más acertadas las citadas palabras de la mencionada autora, al igual que no compartimos las opiniones en tal sentido de los autores de los que nos hemos ocupado *supra*.

40. La repetición de funciones en dos aspectos o elementos distintos le quitaría lógica a la estructuración del hecho imponible, pues tal duplicidad restaría racionalidad al sistema, dado que conllevaría el no distinguir correctamente la funcionalidad de un concepto u otro dentro de la referida estructura. De este modo, si de la entidad en sí del aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible se puede derivar, ante la delimitación de este aspecto en relación a un impuesto concreto, una determinada utilidad con su simple contemplación directa, no tiene sentido atribuir tal utilidad como función al elemento subjetivo del hecho imponible, máxime cuando este elemento tiene otra funcionalidad propia que cumplir.

50. Se busque o no directamente y sea o no su eje o centro de atención principal en la definición del aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible, si algo deriva de la simple contemplación de este aspecto, no tiene sentido atribuir ese algo como función a otro elemento de la estructura del hecho imponible, como sería el elemento subjetivo de éste. Por ello, entendemos que no se debe presentar como función propia del elemento subjetivo del hecho imponible algo que puede derivar de

¹⁴ Cfr. S. SARTORIO ALBALAT, “El contribuyente (Artículo 31)”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Vol. I, cit., p. 531.

la simple contemplación del aspecto material de su elemento objetivo, con lo que nos apartaríamos de la opinión doctrinal más extendida, tal y como hemos podido comprobar, opinión doctrinal mayoritaria que, a nuestro entender, debería ser revisada, en función de lo expuesto.

B) Aspecto espacial: territorio

51. Debemos prestar más atención al aspecto espacial del elemento objetivo del hecho imponible, que al resto de aspectos de este elemento objetivo, también en su delimitación frente al subjetivo, dada la importancia que cobra en este otro elemento la vinculación del sujeto que realiza el hecho imponible con el territorio. Esta mayor atención que intentaremos brindar al aspecto espacial, frente a la que dedicaremos a otros aspectos del elemento objetivo, esperamos que sirva para sentar unas bases tendentes a la mejor delimitación y comprensión de las cuestiones territoriales que intentamos situar en sede de elemento subjetivo del hecho imponible.

52. El aspecto espacial del elemento objetivo del hecho imponible hace referencia al territorio en que se debe dar el acto o situación en que consiste el aspecto material de ese elemento objetivo para que se pueda considerar realizado el hecho imponible. Así pues, se hace referencia al territorio en que se debe dar el acto o situación para que se pueda entender realizado el hecho imponible¹⁵. De esta forma, el aspecto territorial del elemento objetivo del hecho imponible hace referencia a la conexión con el territorio del aspecto material de éste, o sea, a la conexión con el territorio de los citados acto o situación.

53. En ocasiones el acto o situación puede darse en cualquier lugar del mundo. En otros casos el acto o situación debe darse necesariamente dentro del territorio nacional, en cualquier parte de éste. En otros impuestos sólo pueden darse el acto o situación en ciertas partes del territorio nacional. También hay que tener en cuenta que en el caso de tributos propios de entes menores que el Estado se gravan actos o situaciones que se dan en relación a su territorio.

54. Frente al aspecto territorial del elemento objetivo del hecho imponible, podemos encontrar otra circunstancia territorial en la configuración del hecho imponible, relativa no al acto o situación, sino al sujeto realizador de aquél o que se encuentre en ésta, es decir, relativos al contribuyente. Se trata del factor residencia.

55. Existen hechos imposables que sólo pueden ser realizados, en principio, por sujetos residentes en el territorio del Estado impositor, de forma que el impuesto sólo se aplique en relación a estos

¹⁵ En relación a la cuestión del lugar de realización del hecho imponible, podríamos detenernos en lo que señalaba BERLIRI sobre este punto. Destacaba BERLIRI que la indagación tendente a determinar dónde se ha realizado concretamente el presupuesto de hecho de la relación jurídica impositiva «podrá dar lugar a graves cuestiones de hecho y a elegantes cuestiones de derecho». Pero señalaba este autor que «hasta que el presupuesto se ha verificado todo en el territorio nacional o todo en el extranjero no pueden surgir cuestiones de interpretación tendentes a determinar», de un lado, «si exista una norma que excepcione al principio de la territorialidad del impuesto de manera que la relativa relación jurídica nazca también en relación a un hecho verificado en el extranjero, o, al contrario, no surja en relación a un hecho verificado en el territorio del Estado», y del otro, «cuál sea exactamente el presupuesto de hecho con respecto al cual verificar dónde éste se haya realizado; por ejemplo ante un rendimiento que derive de una actividad desarrollada en Italia pero percibido en el extranjero será necesario determinar si el presupuesto de hecho del impuesto local sobre las rentas sea el desarrollo de una actividad o la percepción del relativo rendimiento». Después, destacaba BERLIRI que «cuando por el contrario el presupuesto de hecho se verifica en parte en el territorio del Estado y en parte en el extranjero entonces surge un distinto y más delicado problema» y, así, señalaba: «Si la obligación tributaria nace cuando un determinado hecho imponible se verifica en el territorio nacional es obvio cómo cada vez que éste se verifique, sea incluso sólo en parte, en el extranjero no se habrá realizado la hipótesis prevista por el legislador y entonces la obligación no habrá surgido. De otro lado, dado el principio según el cual no se puede proceder a la integración de la norma que determina el presupuesto de hecho de un tributo, no se puede tampoco sostener la aplicabilidad del impuesto en la hipótesis en examen sobre la base de una aplicación analógica de la norma». Añadía este autor que «ya que por lo demás ello significaría, en la práctica, la exención de todas las rentas producidas por actividades desarrolladas en el territorio de más Estados, de un lado la doctrina y la jurisprudencia no han aplicado siempre rigurosamente estos principios o han trasladado los términos de la cuestión buscando transferirla sobre un terreno de hecho (qué parte de la renta pueda entenderse producida en el territorio del Estado) del otro los Estados han intentado resolver el problema mediante apropiados convenios internacionales o mediante expresas normas de la ley» (*Corso istituzionale di Diritto tributario*, cit., pp. 217 y 218).

sujetos. Es el caso, por ejemplo, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en España, que ya sólo grava la renta de los residentes en territorio español. La circunstancia de ser residente en territorio español forma parte del elemento subjetivo del hecho imponible, dado que para que se pueda entender que un sujeto realiza el hecho imponible de este impuesto es necesario que reúna esa circunstancia o cualidad, es decir, la de ser residente en nuestro territorio. La residencia se presentaría, pues, como una cualidad que se integraría en el elemento subjetivo del hecho imponible, delimitando qué tipo de sujetos podrían realizar éste. De esta forma, en principio, la residencia no afectaría al aspecto espacial o territorial del elemento objetivo del hecho imponible, sino al elemento subjetivo de éste.

56. Lo mismo puede suceder con la residencia en negativo, es decir, con la no residencia. Por ejemplo en España, la circunstancia de no ser residente en territorio español la debe reunir un sujeto para que se entienda que puede realizar el hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de No Residentes en este país. El no tener residencia en territorio español sería una cualidad o circunstancia que se integraría en el elemento subjetivo del hecho imponible de este Impuesto, pues sería una cualidad que debe reunir un sujeto para que pueda realizar el citado hecho imponible.

57. Así, por ejemplo, la no residencia afectaría al elemento subjetivo del hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de No Residentes español, mientras que la necesidad de que la renta se obtenga en territorio español afectaría al aspecto territorial del elemento objetivo del hecho imponible; piénsese en lo que sería el régimen aplicable a los no residentes sin establecimiento permanente en territorio español, dejando a un lado, en principio, la tributación por las rentas mundiales de los establecimientos permanentes situados en territorio español.

58. Lo que sucede con el gravamen de las rentas de los no residentes con establecimiento permanente en España en el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes es que tales sujetos tributan en España, desde un punto de vista material, por las rentas mundiales imputables al establecimiento permanente, o sea, por todas las rentas obtenidas a través del establecimiento permanente situado en territorio español, con independencia del país en el que se hayan obtenido de forma efectiva. Lo que sucede es que la normativa reguladora de este tema hace referencia al mismo de dos formas: de un lado, se habla de que los no residentes con establecimiento permanente tributan por las rentas mundiales imputables al establecimiento con independencia de dónde se hayan obtenido de forma efectiva y, de otro, se establece que todas las rentas obtenidas a través de un establecimiento permanente situado en territorio español, a efectos fiscales, se consideran obtenidas en este territorio. En el fondo las dos referencias conducen a lo mismo. Pero con esa referencia legal a que todo lo obtenido a través de un establecimiento permanente situado en España a efectos del Impuesto sobre la Renta de No Residentes español se considera obtenido en territorio español, reconduce el tema formalmente al parámetro de que los no residentes sólo tributan por las rentas obtenidas en territorio español, pues todo lo obtenido a través de un establecimiento permanente situado en España, a los mencionados efectos fiscales, se considera obtenido en nuestro territorio, con independencia del país en que se haya obtenido de forma efectiva. Esto vendría a salvar desde un punto formal las salvedades que hemos hecho *supra* en función de que la renta del no residente se obtenga o no a través de un establecimiento permanente situado en territorio español.

59. Saliéndonos ya del estricto punto anterior y recapitulando lo que veníamos exponiendo, las circunstancias territoriales no tienen que ver sólo con el acto o situación sobre el que se estructura el hecho imponible, sino que también se encuentran en relación con el sujeto que puede realizar éste. Se puede decir, pues, que hay un aspecto territorial no sólo en relación al elemento objetivo del hecho imponible, sino que también se puede reconocer, como distinto del anterior, un aspecto territorial del elemento subjetivo del hecho imponible. Circunstancias territoriales se pueden dar, pues, tanto en relación al elemento objetivo, como en relación al elemento subjetivo.

60. Por lo expuesto, residencia y no residencia pueden formar parte del elemento subjetivo del hecho imponible, mientras que las referencias al lugar en que se pueda o tenga que dar el acto o situación

sobre los que se estructure el hecho imponible afectarían al aspecto territorial del elemento objetivo de éste. De este modo, no todas las condiciones o factores de carácter territorial se concentran, en la configuración de la estructura del hecho imponible, en el aspecto territorial del elemento objetivo de éste, sino que dentro de su elemento subjetivo también podemos encontrar factores o circunstancias de vinculación o no vinculación con el territorio del Estado impositor del sujeto que realiza el acto o situación sobre los que se articula el hecho imponible.

61. De esta forma, mientras, al enumerar los elementos y aspectos de la estructura del hecho imponible, SAINZ DE BUJANDA hablaba sólo de un aspecto espacial o territorial en relación al elemento objetivo del hecho imponible, nosotros entendemos que también podría incluso llegar a hablarse, teniendo presentes especialmente ciertos impuestos ya mencionados en parte, de otro aspecto territorial distinto del anterior, o sea, del aspecto territorial del elemento subjetivo del hecho imponible.

62. No queremos decir con esto que SAINZ DE BUJANDA desconociese la importancia del factor residencia, sino que en esa enumeración de aspectos dentro de los elementos, se podría pensar en si sólo se deben describir aspectos dentro del elemento objetivo o si también debería hacerse dentro del subjetivo. Para empezar, se podría hablar del aspecto territorial del elemento subjetivo y, frente a éste, del personal (o no territorial) del mismo elemento, incluyendo en este último aspecto las cualidades no territoriales que deba reunir el sujeto. Pero yendo más allá y más específicamente, quizás los aspectos podrían ser el territorial, el personal (que afectaría a la nacionalidad y a si debe tratarse de una persona física o de una persona jurídica) y el profesional (que se fijaría en la condición de empresario o profesional del contribuyente o en su vinculación laboral o funcionarial con un Estado o con una organización internacional).

63. De esta manera, dentro del elemento subjetivo del hecho imponible se podrían distinguir tres aspectos: el territorial, el personal y el profesional. Sobre ellos volveremos más adelante. No obstante, esas tres posibles formas o perspectivas de contemplación del elemento subjetivo del hecho imponible se darían dentro del lado pasivo del mismo y frente a éste estaría, como hemos apuntado, el lado activo.

64. Seguramente la falta de enumeración o delimitación en concreto de aspectos dentro del elemento subjetivo del hecho imponible por SAINZ DE BUJANDA se debiese a las realidades impositivas existentes en el momento en que escribía, cuando todavía no existían, por ejemplo, un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sólo para residentes y un Impuesto sobre la Renta de No Residentes, como actualmente sucede en España. De todas formas, dentro del antiguo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas español el régimen de obligación personal de contribuir y el régimen de obligación real representaban, en la práctica, dos impuestos sobre la renta distintos: el aplicable a los residentes y el aplicable a los no residentes¹⁶. No obstante, sobre este punto y sobre tal reforma y evolución en la imposición sobre la renta en el Ordenamiento tributario español tendremos ocasión de volver más adelante.

65. Quizás, al habernos ocupado en este apartado del aspecto espacial o territorial del elemento objetivo del hecho imponible, debamos hacer referencia aquí a los puntos de conexión con el territorio para la sujeción al Poder Tributario del Estado, aunque tales puntos de conexión no sólo afectan a ese aspecto, o sea, no sólo al referido aspecto espacial del elemento objetivo del hecho imponible, sino también al elemento subjetivo de éste. Los puntos de conexión de las manifestaciones de riqueza que se someten a gravamen son muy diversos¹⁷. Dependen de la manifestación de riqueza que se grava, del

¹⁶ Además, aún bajo la vigencia del antiguo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su antigua versión que abarcaba a residentes y no residentes, se introdujo en nuestro Sistema tributario el que entonces se llamaba «Impuesto» Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No Residentes y que en su actual versión comienza su denominación, como tendremos ocasión de apreciar más adelante, con el término «Gravamen».

¹⁷ Señala JÁRACH que los puntos de conexión del hecho imponible con el sujeto activo, llamados por este autor «momentos de vinculación de la relación jurídica tributaria», constituyen un elemento de esta relación jurídica, sin el cual no nace la misma (*El hecho imponible*, 2ª edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971, p. 206).

tipo de tributo con que se grava, de los posibles límites jurídicos al gravamen existentes en cada caso y de las opciones de política socio-económica que siga el legislador tributario. La mayoría de los puntos y criterios usados por la ley tributaria describen una conexión con el territorio del Estado impositor, pero no todos; por ejemplo, se puede encontrar un punto de conexión basado en la nacionalidad, punto de conexión de carácter personal y sobre el que volveremos más adelante.

66. En el caso del Poder Tributario de las organizaciones internacionales, dado que éstas son sujetos de Derecho Internacional pero no de base territorial¹⁸, se podría pensar que los puntos de conexión para definir las manifestaciones de riqueza que aquéllas someten a gravamen no pueden tener carácter territorial. No debe ser así necesariamente, sino todo lo contrario. En la delimitación de las manifestaciones de riqueza sobre las que inciden los tributos de las organizaciones internacionales se encuentran puntos de conexión ocupacionales o profesionales. Así sucede en el caso de los impuestos sobre los salarios de sus funcionarios y agentes, donde el punto de conexión utilizado es la existencia de una relación funcional o laboral del sujeto con la organización. Pero las organizaciones internacionales pueden también tomar en consideración el territorio de sus Estados miembros, gravando hechos que se produzcan en el mismo, describiendo así puntos de conexión territoriales, en cuanto delimitados tomando como base tal territorio.

67. También, si pensamos en las tasas por las actividades y servicios públicos que prestan el Estado u otros entes, en general no se puede decir que en relación a las mismas la ley tributaria use puntos de conexión territoriales. Aunque la actividad o servicio público por el que se exija una determinada tasa se desarrolle en el territorio del Estado, no es propiamente un vínculo territorial el que determina la obligación de pagar ésta, sino que, por el contrario, lo que se presenta aquí como definitorio es tener la condición de sujeto petionario o beneficiario de la actividad administrativa o del servicio público. En suma, sería, así, una posición personal en relación a la actividad o al servicio la definitoria en la sujeción al pago de la tasa.

68. La norma tributaria puede utilizar un único punto de conexión o varios y en este segundo caso los puede tomar en consideración con carácter alternativo, bastando la presencia de solamente uno de ellos para que se deba aplicar el tributo, o con carácter acumulativo, debiendo darse varios conjuntamente para que se pueda aplicar el tributo.

69. Los puntos de conexión normalmente toman como base vínculos relativos al objeto de gravamen, al aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible o al sujeto realizador de éste. Pero esto no quita que se pueda pensar en otros, como, por ejemplo, vínculos con sujetos intervinientes en una acción o situación que no sean el sujeto realizador del hecho imponible o, por ejemplo también, el lugar donde se producen los efectos jurídicos civiles del acto revelador de capacidad contributiva.

70. Tanto en materia de impuestos directos, como en materia de impuestos indirectos, la norma tributaria puede describir un punto de conexión con el territorio de carácter objetivo o de carácter subjetivo. Los puntos de conexión tendrían carácter subjetivo cuando tomen en consideración un vínculo relativo a un sujeto, sea éste el sujeto realizador del hecho imponible o algún otro sujeto interviniente en la acción o situación que hace nacer el gravamen. Tendrían, por el contrario, carácter objetivo todos aquellos que parten de una vinculación con el territorio del objeto de gravamen, del aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible o de algún otro factor que, por contraposición a los antes descritos, no tome en consideración la relación de un sujeto con el territorio.

71. Cuando en la imposición directa un Estado adopta un sistema de imposición universal, en el sentido de gravar la renta mundial de un sujeto, la ley tributaria parte de una conexión subjetiva, en

¹⁸ El territorio no es uno de sus elementos constitutivos.

concreto de una conexión del sujeto realizador del hecho imponible, que normalmente consiste en la residencia de éste; en estos casos, dándose una vinculación del sujeto realizador del hecho imponible con el territorio del Estado impositor, se gravarán todas sus rentas, aunque hayan sido obtenidas en el extranjero. Así, la obtención de renta –sobre la que se estructura el hecho imponible de los impuestos sobre la renta– puede darse fuera del territorio del Estado impositor y quedar tales rentas gravadas por éste.

72. Por el contrario, cuando un Estado quiere gravar solamente las rentas obtenidas en su territorio –sea porque rechace un sistema de gravamen mundial o porque actúe en sede de sujetos no residentes–, la ley tributaria utiliza criterios de sujeción de carácter objetivo.

73. Una consideración general de los sistemas tributarios de los distintos Estados nos puede hacer ver cómo éstos, en general, usan en materia tributaria puntos de conexión con el territorio, sean de carácter objetivo o subjetivo, siendo mucho menos utilizado un criterio de conexión con el Estado impositor que se presente como puramente personal.

74. Pues bien, como se puede apreciar en función de lo expuesto, los puntos de conexión con el Poder Tributario del Estado no sólo afectarían al aspecto espacial o territorial del elemento objetivo del hecho imponible, sino que también juegan en materia del elemento subjetivo de éste.

C) Aspecto temporal

75. La dimensión temporal del hecho imponible aparece conectada al devengo¹⁹ y, en su caso, al período impositivo del impuesto, situándonos ante la diferencia entre impuestos periódicos e impuestos instantáneos. Sólo en los primeros existe período impositivo y, al final del mismo, se produce el devengo del impuesto. No existiría tal período en el caso de los impuestos instantáneos. En los impuestos periódicos el hecho imponible se prolonga a lo largo de todo el período impositivo, devengándose, al final de éste, una unitaria obligación tributaria. En el caso de los impuestos instantáneos con cada acto se devenga el impuesto, sin que el hecho imponible se prolongue a lo largo de un período impositivo, período que, como hemos apuntado, no existe en este tipo de impuestos.

76. No debe confundirse nunca el período impositivo con un período de liquidación, pues en algunos impuestos instantáneos puede que en una misma declaración-liquidación a presentar en un determinado plazo se deba declarar conjuntamente el resultado de varios hechos imponibles (relativos, eso sí, al mismo impuesto), o sea, que se trate de una declaración-liquidación correspondiente a todos los hechos imponibles que se hayan dado en el período de liquidación del impuesto.

77. Debemos fijarnos en que las características o cualidades del sujeto que realiza el hecho imponible pueden influir en que se devengue un impuesto de una u otra forma y, así, en que exista o no período impositivo. Tales cualidades o características del sujeto ya de por sí nos pueden situar ante un impuesto u otro, impuesto que puede estar configurado como instantáneo o como periódico. Pensemos por ejemplo en ciertas diferencias que se pueden dar en tal sentido entre la tributación de residentes y de no residentes. Alguna conexión se puede encontrar, pues, entre el aspecto territorial del elemento objetivo del hecho imponible y el elemento subjetivo de éste.

¹⁹ No obstante, PIÑA GARRIDO señala que el devengo es «no tanto el elemento temporal del hecho imponible, como afirma gran parte de nuestra doctrina, como, simplemente, el momento del nacimiento de la obligación tributaria», añadiendo esta autora que «en realidad, toda obligación o derecho de crédito se origina en un cierto momento, que es el de su devengo» (*El devengo y el período impositivo en el sistema tributario español*, Cóllex, Madrid, 1997, pp. 278 y 279). Como definición del devengo, podríamos destacar la de ALONSO GONZÁLEZ, quien señala que «el devengo del tributo es el momento en el cual la ley fiscal entiende realizado el hecho imponible del tributo con el efecto de hacer nacer la obligación de tributar» (*Devengo del tributo y período impositivo*, Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 443).

D) Aspecto cuantitativo

78. Las circunstancias del hecho imponible influyen en la cuantificación del impuesto²⁰. Ahora bien, no es sólo la medición cuantitativa del acto o situación y la consideración material de éstos, fijándonos en su objeto, lo que determina la cuantía de la obligación tributaria, sino que también las características del sujeto que realiza el hecho imponible pueden influir en la cuantificación del impuesto. De esta forma, se puede encontrar una conexión entre elemento subjetivo del hecho imponible y cuantificación del impuesto.

79. Además de la existencia del aspecto cuantitativo del elemento objetivo del hecho imponible, al elemento subjetivo de éste también se le debe reconocer cierta conexión con la cuantificación de la obligación tributaria, pues ésta se realizará de distinta forma dependiendo de las circunstancias del sujeto, circunstancias que son las determinantes de que estemos ante un impuesto u otro, diferencia entre impuestos que determina diferencias en la cuantificación de las obligaciones tributarias devengadas a partir de manifestaciones de capacidad económica en principio similares. Pero puede incluso suceder que, dentro de un mismo impuesto, la distinta condición del sujeto pueda determinar la cuantificación de aquél de una u otra manera.

80. Más allá del rigor y delimitación conceptual de los elementos y aspectos a que venimos haciendo referencia aquí, se pueden poner de manifiesto, junto a los presupuestos de naturaleza objetiva que se deben tomar en consideración en la cuantificación del tributo, los presupuestos, a veces previos, de naturaleza subjetiva o relativos a la condición del sujeto, desde los que se edifican los diferentes esquemas de cuantificación impositiva.

3. Elemento subjetivo del hecho imponible versus sujeto pasivo

81. Como ya hemos expuesto *supra*, desde su perspectiva pasiva, el elemento subjetivo del hecho imponible hace referencia a las circunstancias, cualidades y características que debe reunir un sujeto para que se pueda entender que un acto realizado por él o una situación en que se encuentre puedan representar la realización de un determinado hecho imponible. Es decir, se trata de las cualidades o características que debe reunir un sujeto para que pueda realizar un determinado hecho imponible.

82. Se reconocen dos maneras en las que se puede ser sujeto pasivo de un tributo: o bien como contribuyente, o bien como sustituto de éste, es decir, como sustituto del contribuyente. Contribuyente es el sujeto que realiza el hecho imponible. En caso de existir en un tributo sustituto, éste sería el sujeto que la ley sitúa en lugar del contribuyente para hacer frente al pago de la deuda tributaria.

83. Si el contribuyente es el sujeto que realiza el hecho imponible y el elemento subjetivo de éste hace referencia a las cualidades o características que debe reunir el sujeto realizador del hecho imponible, vemos una clara conexión entre el concepto de sujeto pasivo, en su condición de contribuyente, y el concepto de elemento subjetivo del hecho imponible.

84. De esta forma, quién pueda ser el contribuyente no es algo que nos deba venir dado por la regulación del sujeto pasivo en la ley propia de un tributo, sino que es algo que derivaría simplemente de la descripción del hecho imponible. Será contribuyente quien reúna las condiciones en que consista el elemento subjetivo del hecho imponible y que realice el acto o se encuentre en la situación en que consista el aspecto material del elemento objetivo de aquél, siempre que se den los demás aspectos y requisitos para que se pueda entender realizado el hecho imponible.

²⁰ Señala RAMALLO MASSANET que «los problemas de la cuantificación de las prestaciones, y en particular de la base imponible, son problemas que se arrastran y arrancan del hecho imponible; problemas cuya comprensión y análisis, por tanto, en modo alguno pueden escapar a un planteamiento conjunto con el de la institución nuclear (JARACH, SAINZ DE BUJANDA) del Derecho Tributario» («Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria», *Revista española de Derecho Financiero*, nº 20, 1978, p. 606).

85. Pues bien, las características y condiciones en que pueda consistir el elemento subjetivo del hecho imponible a veces el legislador tributario las ha recogido o recoge en un precepto que lleva por rúbrica “sujeto pasivo” o en un precepto en sede de sujeto pasivo o dentro de los preceptos que deberían estar simplemente dedicados a la descripción de éste. Sin embargo, como hemos expuesto, la descripción de las condiciones, características o cualidades que debe reunir un sujeto para poder realizar un determinado hecho imponible es algo que se correspondería con la función de la descripción del elemento subjetivo del hecho imponible. Se trataría, pues, de condiciones, cualidades o características que, aunque relativas al sujeto, deberían aparecer en sede de hecho imponible, si se quiere mantener un rigor dogmático y conceptual en nuestra disciplina.

86. Así pues, por ejemplo, cuando la condición de ser residente en el territorio del Estado impositor aparece como un requisito necesario para poder realizar el hecho imponible de un impuesto, la descripción de tal residencia o condición de residente no se debería realizar por el legislador tributario en sede de sujeto pasivo, sino en sede de hecho imponible.

87. No obstante, como hemos apuntado, no es difícil encontrar casos en los que el legislador tributario se aleje del rigor conceptual que debería mantener, pues a veces incluye la delimitación o descripción de cualidades que debe reunir un sujeto para poder realizar el hecho imponible dentro de la regulación del sujeto pasivo, en vez de hacerlo dentro de la del hecho imponible, que es como, según hemos expuesto, se debería hacer desde la perspectiva de una dogmática depurada.

88. Frente a la función que entendemos que se debe reconocer al elemento subjetivo del hecho imponible, la función de la descripción del sujeto pasivo del tributo debería limitarse a la regulación de los aspectos relativos a éste que no consistan en una simple descripción de las cualidades necesarias para que se entienda que un sujeto puede realizar el hecho imponible.

89. Así, por ejemplo, la descripción de si un sujeto va a tener que hacer frente al pago de un tributo en calidad de sustituto, es una cuestión que correspondería a la descripción legal del sujeto pasivo. De esta forma, pudiendo un sujeto pasivo serlo en calidad de contribuyente o en calidad de sustituto, la descripción de este último debe realizarse en sede de regulación del hecho imponible, mientras que la delimitación y descripción de las cualidades o características que debe reunir un sujeto para que se pueda entender que su situación o actos puedan representar un determinado hecho imponible, correspondería a la función de la regulación del elemento subjetivo del hecho imponible. Así pues, existen datos relativos al contribuyente que deberían aparecer en sede de hecho imponible, como integrantes del elemento subjetivo de éste, y no dentro de la regulación del sujeto pasivo del tributo.

90. Por poner otro ejemplo más de una cuestión propia de la sede del sujeto pasivo y no del elemento subjetivo del hecho imponible, se puede citar el instituto de la inversión del sujeto pasivo en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Así pues, no es que con la descripción del campo del elemento subjetivo del hecho imponible hayamos vaciado (ni hayamos querido vaciar) de contenido el ámbito propio del sujeto pasivo, pues son muchas las cuestiones que deben ser tratadas propiamente en sede de sujeto pasivo. Lo que sí es evidente es que hay que mantener una línea de división dogmática entre el ámbito del elemento subjetivo del hecho imponible y el del sujeto pasivo de una forma más clara que como se ha venido haciendo hasta ahora, pues en ocasiones doctrina y legislador no han sabido mantener la debida diferenciación dogmático-científica.

91. De otro lado, una cuestión que sería difícil de medir es la de si la doctrina ha volcado más su atención hacia el sujeto pasivo que hacia el elemento subjetivo del hecho imponible. Quizás aquí nos movamos más bien ante la impresión que nos sugiere una visión global de la evolución de nuestra doctrina, especialmente en atención a las obras que citamos a lo largo de este trabajo. No se trata tanto de pesar los kilos de papel que se han volcado en un concepto o en otro, sino de averiguar si, cuando hubiese procedido lo contrario, se le ha restado protagonismo o atención al elemento subjetivo del hecho imponible,

residenciando ciertas cuestiones o estudios en sede de sujeto pasivo y quizás podría apostarse por que la fantástica medida en función de los mencionados kilos de papel nos daría a día de hoy un resultado en el mismo sentido. A nuestro parecer, probablemente se pueda afirmar que la doctrina en ocasiones ha dado un protagonismo a la perspectiva del sujeto pasivo en cuestiones que más bien se deberían haber residenciado en sede de elemento subjetivo del hecho imponible, impresión que surge de manera, al mismo tiempo y paradójicamente, espontánea y reflexiva, ante la lectura de las obras que nos han conducido a decidimos a la elaboración de este trabajo, la mayoría de éstas citadas en el mismo²¹. Por ello apuntamos nuestra opinión en tal sentido. Quizás en la no del todo correcta o acertada actuación de nuestra doctrina en ocasiones en el sentido expuesto, se pueda encontrar en parte la causa de los paralelos deslices del legislador en este punto, al no encontrar el mismo un asentado y riguroso referente doctrinal en esta problemática.

92. En ocasiones para la configuración del hecho imponible no se toman en consideración sólo la condición, cualidades o características del sujeto que se entiende como realizador del hecho imponible, sino también la condición, cualidades o características de algún otro sujeto que interviene en el acto, acción o situación sobre la que se estructura el hecho imponible, sin que este otro sujeto se entienda como realizador del mismo. Si tuviésemos que reconducir o encuadrar la condición, cualidades o características de ese otro sujeto en los elementos de la estructura del hecho imponible, dado que se trata, como decimos de condiciones o cualidades que se predicán de un sujeto, quizás lo más correcto sea considerarlas incluidas en la delimitación del elemento subjetivo del hecho imponible. Ante ello y aunque el tomar en consideración características de un sujeto distinto del realizador del hecho imponible en la delimitación de éste no sea lo más habitual, no podríamos circunscribir ya en todos los casos la definición del elemento subjetivo del hecho imponible en relación al contribuyente o realizador del hecho imponible, además, obviamente, de la consideración del sujeto activo.

93. Lo que acabamos de exponer se puede presentar como otro argumento en contra de la consideración del elemento subjetivo del hecho imponible como la relación del sujeto pasivo con el acto o situación sobre el que se estructura aquél, o sea, no se puede definir el elemento subjetivo del hecho imponible como la relación del sujeto pasivo con el elemento objetivo del mismo, más en concreto, con su aspecto material.

94. La presencia también de una posición activa dentro del elemento subjetivo del hecho imponible y la posible toma en consideración, dentro de este mismo elemento, no sólo de las condiciones, cualidades o características relativas al contribuyente, o sea, no solamente las relativas al sujeto realizador del hecho imponible, sino también condiciones o cualidades relativas a otros sujetos intervinientes en el acto o situación sobre la que se estructura el hecho imponible, impiden definir el elemento subjetivo de éste como la simple relación del mismo con el sujeto pasivo²².

95. Como ejemplo de la toma en consideración, en la configuración de un hecho imponible, de condiciones, cualidades o características relativas a un sujeto distinto del que se entiende como realizador de aquél, podríamos fijarnos, por ejemplo, en las adquisiciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Dejando a un lado el régimen particular de las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos, podemos fijarnos ahora en la definición general del hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido en materia de adquisiciones intracomunitarias. Aunque el citado hecho imponible,

²¹ Frente a nuestra visión de este tema, encontramos una opinión distinta de GONZÁLEZ SÁNCHEZ sobre esta problemática. Este autor vierte tal opinión en una obra dedicada esencialmente a los sujetos activos. Pues bien, a pesar de tratarse fundamentalmente de una obra sobre la perspectiva activa y no pasiva, encontramos en la misma la opinión de que «no es al estudio del sujeto al que la doctrina ha dedicado mayor atención, sino que se ha centrado especialmente en el análisis del hecho imponible», añadiendo a continuación de lo anterior que «se ofrece una faceta objetiva de la relación tributaria, por la importancia que se ha dado al hecho imponible, y aun se ha hablado del aspecto subjetivo del hecho imponible, pero esto no tendría más justificación que un planteamiento del aspecto objetivo del sujeto pasivo» («El Estado, los entes locales y otros sujetos», *Tratado de Derecho Tributario*, II, Editorial Temis, Bogotá, 2001, p. 136). Pero, como decimos, frente a la opinión que consideramos errónea de este autor, nuestra visión de este tema es bien distinta, en función de lo que exponemos en este trabajo.

²² Definición doctrinal de la que nos hemos ocupado *supra*, citando sus principales defensores.

al consistir en una adquisición, se entienda realizado por el adquirente, para que se entienda que se ha dado el mismo es necesario, entre otros requisitos, que el transmitente tenga la condición de empresario o profesional. Este requisito es una condición relativa a un sujeto que interviene en la acción o situación sobre la que se estructura el hecho imponible y que no se entiende como realizador de éste. Por ello, tal condición de empresario o profesional del transmitente habría que incluirla dentro del elemento subjetivo de ese hecho imponible²³. Este empresario o profesional de lo que se considerará realizador es de un hecho imponible distinto, realizado en el Estado desde el que realice la transmisión y que constituirá en éste, no una adquisición intracomunitaria, sino una operación interior, aunque se trate de una entrega de bienes exenta.

96. Lo expuesto representa un ejemplo de que dentro del elemento subjetivo del hecho imponible se deben tomar en consideración no sólo cualidades o circunstancias relativas al sujeto que se entienda como realizador del mismo, sino también cualidades o características relativas a otros sujetos que intervienen en la acción o situación sobre la que se estructura el hecho imponible. Aunque esto último no sea lo más habitual en la configuración normativa de los hechos imponibles, como posibilidad y realidad existente, debe ser tomado en consideración dentro del elemento subjetivo del hecho imponible. Todo ello, obviamente, si queremos dar una visión completa de este elemento, sin olvidar la presencia también en el mismo de la posición relativa al sujeto activo.

III. Aspectos del elemento subjetivo del hecho imponible: la residencia como territorial frente a la nacionalidad como personal

97. Como ya hemos apuntado *supra*, dentro del elemento subjetivo del hecho imponible se debe distinguir entre un lado, perspectiva o posición pasiva y un lado, perspectiva o posición activa. La posición pasiva haría referencia al sujeto realizador del hecho imponible, concretando las cualidades, condición o características que debe reunir tal sujeto. De otro lado, la posición activa haría referencia al ámbito del sujeto activo.

98. También ya hemos adelantado que se pueden distinguir distintas formas de configuración de la posición pasiva del elemento subjetivo del hecho imponible. Si se quiere, para seguir el término que hemos visto que SAINZ DE BUJANDA utilizaba en la delimitación de los componentes del elemento objetivo del hecho imponible, se podría hablar de aspectos. Al igual que este autor hablaba de distintos «aspectos» dentro del elemento objetivo del hecho imponible, nosotros, siguiendo ese mismo término, proponemos hablar de distintos “aspectos” del elemento subjetivo del hecho imponible, para hacer referencia a los distintos componentes o formas de configuración de este elemento.

99. Según ya hemos expuesto *supra*, podríamos distinguir entre un aspecto territorial, un aspecto personal y un aspecto profesional del elemento subjetivo del hecho imponible. En una primera aproximación, el aspecto territorial haría referencia a si es necesaria la condición de residente o la de no residente para poder entender que un sujeto realiza el hecho imponible, o si, por el contrario, para que se entienda que un sujeto realiza éste es indiferente su vinculación (o desvinculación) al territorio del Estado impositor, o sea, o si es indiferente que sea residente o no residente en éste.

100. Siguiendo con esa primera aproximación a la definición de los aspectos del elemento subjetivo del hecho imponible, en segundo lugar, se podría hablar del aspecto personal para hacer referencia, de un lado, a si es necesario que el sujeto tenga la nacionalidad del Estado impositor para poder realizar el hecho imponible y, de otro, a si debe ser persona física o, por el contrario, persona jurídica para que se pueda entender que el hecho imponible puede ser realizado por un determinado sujeto²⁴.

²³ Obviamente, la condición o cualidades que se exigen en relación al adquirente (contribuyente) también formarían parte del elemento subjetivo del referido hecho imponible.

²⁴ A ello se podría sumar la posible toma en consideración o no de los entes sin personalidad jurídica en materia tributaria.

101. Denominamos personal a este segundo aspecto, en primer lugar, por la contraposición que se hace entre los términos personal y territorial, al hablar de la nacionalidad frente a la residencia, en la contemplación de los posibles puntos de conexión del tributo con el territorio del Estado impositor. En segundo lugar, porque en el mismo nos planteamos también si es necesario un tipo concreto de personalidad en un sujeto, para que se pueda entender que un acto o situación de éste puede constituir el hecho imponible.

102. Así pues, en materia de aspecto personal del elemento subjetivo del hecho imponible se analizaría si para que un determinado acto o situación de un sujeto pueda constituir el hecho imponible de un tributo, es necesario que tal sujeto tenga nacionalidad del Estado impositor o si, por el contrario, es indiferente cuál sea ésta. Como sabemos, en la mayoría de los ordenamientos tributarios de los Estados desarrollados, a la hora de estructurar los problemas de fiscalidad internacional se suele partir de la residencia o no residencia del sujeto y no de su nacionalidad o extranjería. De todos modos, existen Estados en los que la tributación por las rentas mundiales de un sujeto se sigue fijando en la nacionalidad de éste. No obstante, también en muchos Ordenamientos tributarios donde se parte esencialmente de la residencia o no residencia del sujeto pasivo, quedan algunas implicaciones del elemento nacionalidad, como, por ejemplo, en materia de fiscalidad de las rentas del personal diplomático o consular, o en materia de sujetos que trasladan su residencia a un paraíso fiscal.

103. Como decíamos, también en materia de aspecto personal del elemento subjetivo del hecho imponible se debe entrar en la consideración de si el hecho imponible de un impuesto sólo puede ser realizado por personas físicas, sólo por personas jurídicas o si es indiferente, para entender que se ha realizado, que el sujeto que lo realice sea persona física o jurídica.

104. En tercer lugar, en esta primera aproximación a la definición o delimitación de los aspectos del elemento subjetivo del hecho imponible, debemos fijarnos en el aspecto profesional de este elemento. Utilizamos aquí el término “profesional” no en un sentido tan estricto como cuando se emplea en algunas leyes tributarias para definir al titular o la forma de determinadas actividades económicas por cuenta propia, sino como una idea más amplia en el sentido de ocupación. Bien es cierto que, en relación a este aspecto profesional, dentro de la problemática a la que afecta, en la mayoría de los supuestos que podrían analizarse, deberíamos entrar en la contemplación de ese concepto de “profesional” en el citado sentido estricto, más reducido que el de simple ocupación. Pero en otros supuestos también hay que tomar en consideración el concepto de profesional como ocupación del sujeto, distinta de la calificación como profesional que hacen diversas leyes fiscales, pues en ocasiones se estructuran hechos imposables sobre ocupaciones que se salen de esa estricta condición de profesional a efectos fiscales. Pero saliendo de esos estrictos efectos fiscales y contemplando el significado que en el lenguaje usual puede adquirir el término “profesional”, como similar a lo relativo a la ocupación de un sujeto, entendemos que es el calificativo que se debe dar al aspecto al que ahora hacemos referencia del elemento subjetivo del hecho imponible.

105. Pues bien, por ejemplo, para que se pueda realizar el hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido es necesario, en principio, al menos en el caso de las operaciones interiores, que la operación (entrega de bienes o prestación de servicios) sea realizada por un empresario o profesional. Lo empresarial en sentido estricto podría ir más allá de lo profesional, pero dada la manera en que nosotros utilizamos aquí este término, se puede hablar de actividad profesional de un empresario para hacer referencia a la propia de su actuación en su empresa. Y ello sin perjuicio de que a algunos efectos distintos en otros impuestos se deba distinguir entre empresarios y profesionales.

106. De otro lado, por ejemplo, volviendo al supuesto del Impuesto sobre el Valor Añadido, dentro del elemento subjetivo del hecho imponible de este Impuesto, nos encontramos con que es necesario, en principio, que la operación sea realizada por un empresario o profesional para que quede sujeta a aquél, es decir, para que se pueda entender realizado el hecho imponible del Impuesto sobre el Valor

Añadido, dejando a un lado las importaciones y algún supuesto especial de adquisiciones intracomunitarias (medios de transporte nuevos). Esa condición de empresario o profesional se integraría, pues, en el aspecto profesional del elemento subjetivo del hecho imponible de este Impuesto.

107. Obviamente, por el contrario, en otros muchos casos ese aspecto profesional juega de forma abierta, en el sentido de que quien puede realizar el hecho imponible no tiene porqué ser un empresario o profesional. Piénsese, por ejemplo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, donde quien puede presentarse como sujeto realizador del hecho imponible de este Impuesto puede ser cualquier sujeto (eso sí, persona física –por ejemplo en España además se exige que sea residente–) que obtenga una renta, con independencia de que sea o no empresario o profesional, sin perjuicio de las normas específicas de cuantificación de los rendimientos de actividades económicas, de origen empresarial o profesional, y de las demás normas específicas para este tipo de rendimientos, como, por ejemplo, en materia de pagos a cuenta²⁵.

108. Así pues, por lo que respecta al aspecto profesional del elemento subjetivo del hecho imponible en relación a algunos impuestos se exige que el acto sobre el que se estructura el hecho imponible sea realizado por un empresario o profesional y en otros impuestos, para que un acto represente el hecho imponible de los mismos, es indiferente que quien realice tal acto sea o no empresario o profesional.

109. Pero, como hemos apuntado, utilizamos aquí el término “profesional” para calificar un aspecto del elemento subjetivo del hecho imponible, yendo más allá de la calificación estricta como empresario o profesional a efectos de ciertos impuestos, hablando nosotros, pues, de aspecto profesional en el sentido más amplio y usual de ocupación.

110. De este modo, vinculado también al aspecto personal antes citado, nos encontramos con que el hecho de que la ocupación de un sujeto, de nacionalidad del Estado impositor, esté al servicio de este Estado, por ejemplo desarrollando una función diplomática o consular en el extranjero, hace que su obtención de renta represente el hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En relación a tal tipo de sujetos, nos encontraríamos con que en el aspecto personal del elemento subjetivo de este Impuesto podría entrar en juego el factor nacionalidad del Estado impositor. Y en el aspecto profesional de ese mismo elemento subjetivo podría entrar en juego la ocupación del sujeto al servicio del Estado impositor, lo que afectaría a sus rentas mundiales.

111. Como distinto del anterior, nos podríamos fijar en el Impuesto sobre los sueldos, salarios y emolumentos de los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea, que representa un tributo propio de ésta y que satisfacen a la misma tales funcionarios o agentes por las rentas que obtengan de ella. De esta forma, en el aspecto profesional del elemento subjetivo del hecho imponible del Impuesto sobre los sueldos, salarios y emolumentos de los funcionarios y agentes de la Unión Europea, se integraría tal condición de funcionario o agente al servicio de ésta.

112. Vemos, pues, cómo dentro del aspecto profesional del elemento subjetivo del hecho imponible pueden entrar condiciones, factores o requisitos en ese sentido amplio de ocupación, más allá de la estricta consideración como empresario o profesional a efectos de otros impuestos, consideración que, obviamente, también entraría, y como punto esencial o protagonista, en el citado aspecto profesional del estudiado elemento de la estructura del hecho imponible²⁶.

²⁵ En otras ocasiones la ausencia de la forma de empresario o profesional no juega en sentido abierto de por sí a partir del elemento subjetivo del hecho imponible, sino en sentido negativo partiendo de la inexistencia de una actividad empresarial o profesional, en sede de aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible.

²⁶ Para ir cerrando esta primera aproximación a la contemplación del aspecto profesional del elemento subjetivo del hecho imponible y volviendo a lo que se ha apuntado anteriormente sobre el principal (pero no único, como hemos visto) campo de actuación de este aspecto en la práctica, o sea, al campo de la condición de empresario o profesional en sentido estricto, debemos recordar la diferencia que se puede ver, en su localización dentro de la estructura del hecho imponible, entre ese concepto de

113. Distinto ya de lo anterior, en un plano más general, en la división o diferenciación que hemos realizado de distintos aspectos dentro del elemento subjetivo del hecho imponible en su posición pasiva, nos encontramos con que, en ocasiones, alguno de ellos no tiene una presencia definitoria de una forma positiva (o negativa) en la definición de una característica que se deba (o no se deba) reunir, sino simplemente una presencia abierta en el sentido de determinar que es indiferente que concorra o no tal característica o cualidad del sujeto, es decir, dejando abierta la posibilidad a que, desde una determinada perspectiva (o aspecto), cualquier tipo de sujeto pueda realizar el hecho imponible. Esto no implica que en esa división dogmática en distintos aspectos del elemento subjetivo del hecho imponible, cada aspecto, para reconocerle su condición de tal dentro de esa estructura, tenga necesariamente que consistir en todos los impuestos en una cualidad, circunstancia o característica que necesariamente se debe dar o que es necesario que no se dé en relación al sujeto. Puede existir un aspecto como tal, en la configuración general de los aspectos del estudiado elemento subjetivo, que simplemente deje abierta la posibilidad a que un sujeto pueda realizar el hecho imponible de un impuesto con independencia de que se dé o no se dé en él una determinada característica o cualidad, es decir, dejando abierta la posibilidad en tal aspecto, sin concretar nada en tal sentido.

114. Piénsese, por ejemplo, dentro del aspecto profesional del elemento subjetivo del hecho imponible, en que existe un gran número de impuestos en que un sujeto puede realizar el hecho imponible de los mismos con independencia de que sea o no empresario o profesional, o sea, impuestos en los que es irrelevante de cara a la posible realización del hecho imponible que tenga o no la condición de empresario o profesional el sujeto que realiza el mismo. Esto no sería un impedimento para entender que se debe reconocer un aspecto profesional en la delimitación general de la estructura del elemento subjetivo del hecho imponible. Si se quiere de otro modo, también se podría defender que el simple hecho de dejar abierta la posibilidad de realización del hecho imponible a cualquier tipo de sujeto con independencia de su condición o cualidades supone ya de por sí la presencia de tal aspecto, simplemente porque con tal presencia del mismo en ese sentido abierto está dejando sentir su presencia de alguna manera; como decimos, en sentido abierto y no siempre en sentido positivo o negativo estricto.

empresario o profesional y la referencia al ejercicio o desarrollo de una actividad empresarial o profesional. Centrémonos, para ello, en el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido. En el supuesto de las operaciones interiores, el hecho imponible de este Impuesto, sin perjuicio de otros aspectos, aparece representado, en esencia, por la realización de entregas de bienes y prestaciones de servicios por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional. El requisito de que en el Impuesto sobre el Valor Añadido la operación deba ser realizada por un empresario o profesional, se integra, como hemos apuntado, en el elemento subjetivo del hecho imponible; más en concreto, en el aspecto profesional de este elemento. Pero, de otro lado, además de que se integre en el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible de este Impuesto el que deba tratarse de la realización de entregas de bienes o de prestaciones de servicios, se va a integrar también en ese mismo aspecto material el requisito de que estas operaciones se realicen en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, de forma que cuando un empresario o profesional actúe al margen del ejercicio de su actividad empresarial o profesional sus actos no podrán representar la realización del citado hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido. De esta forma, en este Impuesto, en materia de operaciones interiores, el requisito de que quien realiza éstas tenga la condición de empresario o profesional formaría parte del aspecto profesional del elemento subjetivo del hecho imponible, mientras que el requisito adicional de que tales actividades se den dentro del desarrollo de la actividad empresarial o profesional del sujeto se integraría en el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible, dado que este último requisito haría referencia al acto en sí y a la manera y situación en que éste se realiza. Cuestión distinta es que la ley reguladora de un impuesto para definir lo que deba entenderse por empresario o profesional, además de otros supuestos especiales o no habituales de éstos, defina el supuesto habitual de empresario o profesional como aquel sujeto que desarrolla una actividad empresarial o profesional. En este caso la referencia a la actividad empresarial o profesional no se hace ya en sede de aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible, sino para definir la condición de empresario o profesional y, así, en cierto modo, afectando a la configuración del concepto que sirve de base a la articulación del elemento subjetivo del hecho imponible. Se trataría de algo que no se fija en sí en el acto que se grava en un momento concreto, sino en la generalidad de actos del sujeto. De todas formas, podemos comprobar cómo en el Impuesto sobre el Valor Añadido, impuesto central de la imposición indirecta en toda la Unión Europea en base a la armonización fiscal comunitaria, junto al supuesto habitual o tradicional de empresario o profesional, definido a partir del ejercicio de una actividad empresarial o profesional en su sentido usual, existen otros supuestos de empresarios o profesionales por definición legal, contruidos incluso sobre la base de una posible operación aislada y al margen de la necesidad de que deba tratarse de un sujeto que de forma habitual desarrolle una actividad empresarial o profesional. Pero aun en esos casos del supuesto habitual o tradicional de empresario o profesional, una cosa sería la referencia al ejercicio de una actividad empresarial o profesional para definir al sujeto que recibe la consideración de empresario o profesional y que, así, puede realizar el hecho imponible (elemento subjetivo de éste) y otra cosa distinta de la anterior es el requisito de que el acto de ese sujeto deba darse dentro del desarrollo de la actividad empresarial o profesional del mismo (requisito este último ya en sede, como hemos expuesto, de aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible).

115. Y lo que decimos no valdría sólo para el aspecto profesional, sino igualmente para cualquier otro aspecto que queramos reconocer dentro de la estructura de ese elemento subjetivo, como son también el personal y el territorial.

116. Si nos fijamos en la división de aspectos que SAINZ DE BUJANDA realizaba dentro del elemento objetivo del hecho imponible, por ejemplo entre los mismos se encuentra el aspecto espacial o territorial y éste no siempre se concreta en todos los impuestos en un sentido positivo de que el acto o situación se deba dar en un determinado territorio (ni en un sentido negativo de que no tenga que darse en el mismo). Existen impuestos donde, de cara a entender realizado el hecho imponible, es indiferente que el acto o situación se dé en el territorio del Estado impositor o que se dé en otro territorio. Pensemos, por ejemplo, en la tributación de la renta de los residentes, donde la residencia forma parte del elemento subjetivo del hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas español. El que la obtención de renta se dé en un territorio u otro eso sí podría formar parte del aspecto territorial del elemento objetivo del hecho imponible. Sería en tal caso indiferente, para que se entienda realizado el hecho imponible, que la obtención de renta se dé en territorio del Estado impositor o en territorio extranjero.

117. Pues bien, el dato de que para tal tributación de la renta de los residentes no exista una concreción en sentido positivo o negativo, sino simplemente una delimitación abierta (no limitación) de la manera expuesta, no puede ser utilizado para rebatir que dentro de la estructura de aspectos del elemento objetivo del hecho imponible que delimitó SAINZ DE BUJANDA se deba reconocer un aspecto territorial o espacial. El aspecto territorial del elemento objetivo del hecho imponible se reconoce dentro de la delimitación general de la estructura de éste a pesar de lo expuesto.

118. Por ello, de forma paralela, no hay ningún problema en defender que se pueden reconocer dentro de la delimitación general de la estructura del elemento subjetivo del hecho imponible tres aspectos como son el territorial, el personal y el profesional, a pesar de que en el caso de algunos impuestos funcionen de una forma abierta, en el sentido expuesto, y no de una manera limitativa, ni como limitación en sentido positivo, ni como limitación en sentido negativo. Se pueden encontrar, pues, sólidos argumentos que justifican y refuerzan la división en aspectos que proponemos del elemento subjetivo del hecho imponible²⁷.

IV. Consideraciones constitucionales

119. Es necesario analizar si del Derecho Constitucional derivan límites en materia de fiscalidad internacional. Para ello, debemos partir del análisis de la posible influencia en este tema de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 31 de la Constitución española de 1978, en el cual se establece que «todos

²⁷ Como cuestión distinta ya de lo anterior, debemos recordar que no se debe perder de vista que esa división o estructuración que hacemos del elemento subjetivo del hecho imponible en tres aspectos, territorial, personal y profesional, la hacemos desde la posición pasiva del citado hecho imponible y que frente a esa posición pasiva también se debe reconocer la posición activa en el estudiado elemento subjetivo. Posición pasiva relativa al sujeto que realiza el correspondiente acto o se encuentra en la correspondiente situación y posición activa relativa al ente público titular o acreedor de la deuda tributaria devengada como consecuencia de la realización del hecho imponible. Recapitulando, pues, dentro de la estructura del elemento subjetivo del hecho imponible, hay que distinguir entre una posición pasiva y una posición activa y dentro de aquélla, o sea, dentro de la posición pasiva del elemento subjetivo del hecho imponible, se podrían distinguir un aspecto territorial, un aspecto personal y un aspecto profesional. En toda relación obligacional existe una parte deudora y una parte acreedora. A la primera se le suele denominar como el lado pasivo de la obligación y a la segunda como el lado activo de la misma. No siempre el sujeto obligado al pago del tributo es el sujeto que ha realizado el acto (o que se encuentra en la situación) sobre el que se articule el hecho imponible. Pero como en la mayoría de los supuestos es tal sujeto el que realiza tal pago y si no otro sujeto que tenga alguna relación con quien realiza el citado acto (o con éste) o se encuentra en la citada situación, hemos optado por dar el calificativo de pasiva a la posición del elemento subjetivo que se corresponde con tal sujeto al que se refiere el acto o situación mencionados, dejando el calificativo de activa para la posición correspondiente al ente público titular o acreedor del tributo, estando situado tal acreedor en el lado activo de la obligación tributaria. Se justifica, así pues, la utilización de los calificativos de pasiva y activa para hacer referencia a las dos posiciones, lados o perspectivas contrarias desde las que se puede contemplar el elemento subjetivo del hecho imponible.

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». Entre otros principios, este artículo de la Constitución viene a consagrar el principio de generalidad en materia tributaria.

120. Aunque este precepto se encuentra situado en al Sección 2ª del Capítulo II del Título Primero, Sección que tiene por rúbrica «De los derechos y deberes de los ciudadanos», la referencia genérica que el mismo hace a «todos» -sin mencionar expresamente a «los españoles», cosa que sí se hace en otros preceptos de nuestra Constitución y de esta misma Sección- quiere indicar que son destinatarios de tal deber tanto los españoles como los extranjeros²⁸. Es más, el artículo 31.1 habla al mismo tiempo de «todos» y de «igualdad», por lo que incluyéndose en esa referencia a todos tanto los nacionales, como los extranjeros, le afectaría a ambos tal igualdad, con lo que la sujeción a nuestros impuestos se va a dar para ambos tipos de sujetos en igualdad de condiciones.

121. De la puesta en relación de los citados términos «todos» e «igualdad» de este artículo de la Constitución se puede derivar, pues, una igualdad de trato entre españoles y extranjeros en nuestro Sistema impositivo. En este sentido se movería el artículo 15 de la Ley Orgánica sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social²⁹, al disponer que españoles y extranjeros estarán sujetos a los mismos impuestos en nuestro Estado. Pero la idea que deriva de la Constitución es más amplia que la letra de este artículo 15, dado que, como apuntamos, del artículo 31.1 de aquélla se podría deducir una igualdad de trato fiscal entre españoles y extranjeros, que no sólo implicaría que ambos tipos de contribuyentes queden sujetos a los mismos impuestos, sino también que cada impuesto en concreto se aplique en iguales términos a unos y otros.

122. En el constitucionalismo histórico español encontramos, como referencias a los destinatarios del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, que se hablaba de «todo español» en el artículo 8 de la Constitución de 1812, en el artículo 6 de la Constitución de 1837, en el artículo 28 de la Constitución de 1869 y en el artículo 3 de la Constitución de 1876. Después, en el artículo 9 del Fuero de los Españoles de 1945 se hablaba, a tales efectos, de «los españoles». Así, la Constitución española de 1978 introduce en esta materia un importante cambio en su artículo 31.1, eliminando la referencia expresa a los españoles en la delimitación de los sujetos vinculados por tal deber y permitiendo, de esta manera, incluir también a los extranjeros en el ámbito del mismo, con una genérica referencia a «todos».

123. Este precepto de nuestra Constitución se inspira seguramente en el artículo 53 de la Constitución italiana, artículo este último que ha sido objeto de una gran atención por parte de la doctrina de aquel país, también en materia de fiscalidad internacional. La similitud con el mismo de nuestro artículo 31.1 nos hace ocuparnos de ese precepto italiano y de la doctrina³⁰ que lo ha estudiado en aquello que ahora nos afecta, dado que se trata de consideraciones que pueden encontrar también aplicación en relación a nuestro Derecho Constitucional.

124. El primer párrafo del artículo 53 de la Constitución italiana de 1947 dispone que «todos están obligados a concurrir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva». El hecho de que se hable en este precepto simplemente de «todos» sin más especificaciones ha hecho que, en base a ello, la mayor parte de la doctrina italiana entienda, a nuestro parecer fundadamente, que pueden ser titulares del deber previsto en el artículo 53 tanto los nacionales como los extranjeros³¹.

²⁸ En este sentido, véanse, entre otros, L.M. CAZORLA PRIETO, Comentario al «Artículo 31», *Comentarios a la Constitución* (dirigidos por F. GARRIDO FALLA), 2ª edición, Civitas, Madrid, 1985, p. 642, y C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, *Sistema tributario español y comparado*, 2ª ed., Tecnos, Madrid, 1992, p. 107.

²⁹ Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero.

³⁰ El anclaje constitucional de las cuestiones de las que aquí nos ocupamos ha recibido una mayor atención por parte de la doctrina italiana, que ha estudiado tales cuestiones con mayor profundidad que nuestra doctrina.

³¹ Véanse G. FAZIO, *Il Bilancio dello Stato*, quarta edizione, Giuffrè, Milano, 1992, p. 102; F. FORTE, «Note sulle norme tributarie costituzionali italiane (a proposito dei contributi di Benvenuto Griziotti al Diritto Finanziario)», *Jus*, marzo, 1957, Fasc. I, p. 390; E.

125. Este precepto, a diferencia de otros que le preceden o le siguen en la misma Constitución, no habla expresamente de los ciudadanos. Y si comparamos este artículo 53, en la evolución del Derecho italiano, con el artículo 25 del Estatuto Albertino, vemos el distinto sentido de este último, dado que hacía referencia, como titulares de tal deber, a «*tutti i regnicoli*».

126. Distinta a la expuesta se presenta la opinión de BERLIRI³², el cual, en la respuesta al interrogante que se planteaba sobre a quién hace referencia el artículo 53 de la Constitución italiana cuando dice «*todos*», señalaba que tales sujetos son los ciudadanos. Para este autor todos los ciudadanos y sólo éstos tienen el citado deber constitucional de contribuir al mantenimiento del Estado. Pero BERLIRI señalaba que esto no excluye en absoluto que la ley pueda dispensar a algunos de ellos, en particular a los ciudadanos residentes en el extranjero, de contribuir o que, por el contrario, pueda llamar a contribuir también a los extranjeros, en particular a aquellos que tengan algún interés patrimonial en el Estado impositor o que residan en éste. Según este autor, el que éste sea el efectivo alcance del artículo 53 de la Constitución italiana resulta claro: en primer lugar, de su colocación en el título dedicado a las relaciones políticas, esto es, a las relaciones que presuponen la posesión del estatuto de ciudadano; en segundo lugar, del hecho de estar precedido o seguido por normas tendentes todas a disciplinar los deberes de los ciudadanos; en tercer lugar, del hecho de que si destinatarios de la norma fuesen también los extranjeros, la misma resultaría absurda o cuanto menos imperfecta desde el punto de vista formal y de interpretación necesariamente arbitraria; en cuarto lugar, del hecho de que una norma que llamase a los extranjeros -también aunque solamente fuese a algunos- a contribuir en base a su capacidad contributiva sería de aplicación imposible, ya que el Estado impositor no está en grado de conocer la capacidad contributiva de los extranjeros, no pudiendo determinar los bienes que los mismos poseen en el extranjero; y, en quinto lugar, del hecho de que una norma que declarase sometidos a suministrar al Estado impositor los medios necesarios para su funcionamiento no sólo a los ciudadanos, sino también a los extranjeros, o a algunos de ellos, tendría necesariamente dos distintas justificaciones, una para los extranjeros y otra para los ciudadanos.

127. Con respecto al tercer, cuarto y quinto fundamento de su planteamiento, BERLIRI profundizaba especialmente. Así, en relación al argumento señalado en tercer lugar, indica que si destinatarios de la norma del artículo 53 fuesen también los extranjeros, esta norma resultaría absurda desde el punto y hora en que se entendiese, siguiendo su formulación literal, que todos los hombres, todos los habitantes de la Tierra estuviesen obligados a contribuir a los gastos del Estado impositor. En relación también al argumento indicado en tercer lugar, señala que la norma contenida en el artículo 53 resultaría cuanto menos imperfecta si se entendiese que está dirigida, además de a los ciudadanos, también a algunos extranjeros. Así interpretada, señalaba que la misma resultaría privada de una parte esencial, más precisamente de las indicaciones del criterio en base al cual discriminar a los extranjeros obligados a contribuir frente a los exentos de tal deber. Y, en defecto de tal indicación, señalaba que su interpretación y aplicación resultarían si no imposibles, sí necesariamente arbitrarias.

128. En relación al argumento indicado en cuarto lugar, añadía que la capacidad contributiva del extranjero, debiendo éste contribuir también a los gastos de su propio Estado, se vería reducida por efecto de los impuestos aplicados por tal Estado, con la consecuencia de que un derecho típicamente inherente a la soberanía, como es el de procurarse, mediante los impuestos, los medios financieros

GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Giuffrè, Milano, 1961, p. 412; G. INGROSSO, *Diritto Finanziario*, Jovene, Napoli, 1954, pp. 121 y 122, y, del mismo autor, "Tributi e Costituzione", *Diritto e Pratica Tributaria*, Parte Prima, 1964, pp. 24 y 25; G. LOMBARDI, "Problemi costituzionali in materia tributaria", *Temì tributaria*, 1961, p. 341; F. MAFFEZZONI, "Valore positivo dei principi costituzionali in materia tributaria", *Jus*, marzo, 1956, Fasc. I, p. 326; I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'Ordinamento costituzionale italiano*, G. Giappichelli Editore, Torino, 1965, p. 22; G.A. MICHELI, "Profili critici in tema di potestà di imposizione", *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Parte I, 1964, p. 22, y, del mismo autor, *Corso di Diritto Tributario*, UTET, Torino, 1989, p. 13; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, CEDAM, Padova, 1973, p. 213; C. SACCHETTO, "Territorialità (diritto tributario)", *Enciclopedia del diritto*, XLIV, 1992, pp. 315 y 316.

³² Cfr. A. BERLIRI, "L'obbligo di contribuire in proporzione della capacità contributiva come limite alla potestà tributaria", *Scritti scelti di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano, 1990, pp. 503 a 505.

necesarios para el mantenimiento del Estado, dependería, aunque sólo fuese en parte, de la acción de otro Estado.

129. Y con respecto al argumento indicado en quinto lugar, señalaba que en relación a los ciudadanos es fácil individualizar, de conformidad con una tradición más que milenaria, el fundamento del deber de contribuir a los gastos públicos en el interés del ciudadano en la subsistencia del Estado. Destacaba que tal interés no tiene necesidad de ser demostrado, porque es consustancial a la cualidad de ciudadano, siendo absurdo, en lógica, que un Estado no subsista en el interés de sus propios ciudadanos. Añadía BERLIRI que en relación a los extranjeros, por el contrario, el interés en la subsistencia del Estado impositor no puede obviamente hacerse derivar de su cualidad de extranjeros, sino que debe ser vinculado a una particular relación -residencia, posesión de bienes, etc.- con el Estado impositor. De aquí la necesidad de individualizar, en la norma que los llama a contribuir, tal particular relación. Señalaba que, en definitiva, pues, si el mencionado artículo 53 se refiere sólo a los ciudadanos, éste encuentra en sí mismo su propia justificación lógica: El ciudadano, justo por su condición de tal, tiene interés en que el Estado subsista y por tanto tiene el deber de suministrarle los medios económicos necesarios para su funcionamiento, siendo éste el pensamiento de toda la filosofía cristiana desde Santo Tomás en adelante. Si, por el contrario, el artículo 53 se refiriese tanto a los ciudadanos como a los extranjeros, entonces, mientras para los ciudadanos valdría cuanto se ha dicho antes, para los extranjeros el fundamento de la norma debería residir en un interés concreto de este o aquel particular en el mantenimiento del Estado impositor, y por tanto la justificación del citado artículo 53 no se encontraría ya contenida en la norma misma, sino que debería buscarse fuera de ésta en una situación de hecho cuanto menos opinable y no evidenciada por la norma constitucional, según este autor.

130. En relación a la formulación literal del artículo 53, BERLIRI señalaba que es el único argumento que parece oponerse a interpretar este artículo en el sentido de que el mismo obligue a contribuir a los gastos públicos sólo a los ciudadanos. Destaca que mientras todos los otros artículos comprendidos en el título IV de la Constitución italiana especifican expresamente que los deberes previstos en ellos (voto, servicio militar, fidelidad, etc.) son a cargo de los ciudadanos, el artículo 53 dispone que «*tutti sono tenuti...*». Ya que la omisión de la mención de los ciudadanos no es ciertamente involuntaria, ello podría significar que el deber de contribuir no pese solamente sobre los ciudadanos. Ante esto, BERLIRI señalaba que el argumento, cuya seriedad es innegable, se supera sin embargo fácilmente sobre la base de los trabajos preparatorios de los que resulta de modo inequívoco que en el artículo 53 se ha usado la expresión «*tutti*» en vez de «*tutti i cittadini*» en el temor de que esta última locución pudiese legitimar la duda de si el Estado no puede someter a imposición a los extranjeros. Pero, según BERLIRI, tal preocupación, dado lo que se ha señalado *supra*, se vería claro que carecía de fundamento.

131. Añadía BERLIRI que indudablemente la afirmación de que todos los ciudadanos tienen el deber de contribuir a los gastos públicos excluye que tal deber corresponda también a los extranjeros. Pero destacaba que, dado que el carácter ilimitado de la soberanía consiente al Estado imponer a cualquiera sujeto cualquier deber que no esté excluido por la Constitución, la afirmación -prevalentemente política- de que los ciudadanos tienen el deber cívico de contribuir a su mantenimiento no habría legitimado nunca la conclusión de que entonces el Estado no podía gravar a los extranjeros. Destacaba que la Constitución italiana no enuncia todos los deberes de los sujetos a la soberanía del Estado (ciudadanos y extranjeros), no declara que los ciudadanos tengan el deber de quitar la nieve, de asistir a la escuela, de prestar el servicio del trabajo en los casos previstos por la ley, de cumplir las numerosas obligaciones previstas por las leyes sanitarias y de policía, ni menciona, aunque sea genéricamente, las diversas prestaciones impuestas a los extranjeros, y nadie duda, ni podría hacerlo, de la constitucionalidad de las leyes que imponen tales deberes y ello justamente porque la soberanía consiente al Estado imponer a través de la ley cualquier prestación que no esté prohibida por la Constitución. Y terminaba BERLIRI señalando que tampoco el que la Constitución precise que algunos tienen el deber de hacer algo quiere decir que el Estado no tenga el derecho a exigir la misma prestación a otros sujetos.

132. También GARBARINO entiende referido el término «*tutti*» del artículo 53 de la Constitución italiana a los ciudadanos, o sea, a los nacionales, basándose en la ubicación sistemática de este precepto dentro de esa Constitución³³.

133. Según AMORTH, el deber previsto en el artículo 53 de la Constitución italiana se presenta como un deber político, que nace de la participación en la vida de la comunidad y que se conecta al primario deber de fidelidad, que debería precisamente plasmarse en su cumplimiento³⁴. Pero debemos destacar que, como ha señalado MANZONI, la tesis según la cual el deber tributario no sería sino una expresión del primario deber de fidelidad es no sólo inadecuada para encuadrar e ilustrar los diversos aspectos del contenido del mismo, sino que además se encontraría en oposición al dictado del citado artículo 53, el cual, con la adopción del indefinido «*todos*», demuestra del modo más evidente cómo el estado de ciudadanía no sea en absoluto requisito indispensable a efectos de la titularidad del deber tributario³⁵.

134. El deber de contribuir a la financiación de los gastos públicos se encuentra en relación con la idea de solidaridad y debemos tener en cuenta que también los extranjeros se ven afectados por tal deber de solidaridad, en cuanto participen en la vida económica y/o social del Estado. Totalmente a olvidar nos parece, pues, la opinión de FASOLIS, que señalaba que la razón que justifica la imposición de los extranjeros reposa únicamente en el deber que éstos tienen del pago del precio de los servicios recibidos del Estado³⁶.

135. Destaca LOMBARDI que el deber de prestación tributaria, establecido en el artículo 53 de la Constitución italiana, se comporta como especificación en el sector económico del deber general de solidaridad contemplado en el artículo 2 de esa misma Constitución. Y señala este autor que la imposición tributaria no trae origen de razones de estricta solidaridad política, sino que éstas asumen un relieve de carácter accesorio e indirecto. Señala que estando los ciudadanos unidos al Estado por deberes de solidaridad política además de deberes de naturaleza económica y, en sentido amplio, social, es de observar que justo en la medida en que los primeros deberes no operan para los extranjeros, emerge con suficiente nitidez que la ciudadanía adquiere en este orden normativo la función de elemento diferenciador de la intensidad y de los límites según los cuales el deber de prestación tributaria grava a cuantos están sometidos al poder estatal. Añade este autor que, en otras palabras, pues, la solidaridad política asume la función de graduar, en extensión y profundidad, la participación en los gastos públicos postulada por la solidaridad económica, que de este modo contribuye además a determinar concretamente³⁷.

136. Es necesario ahora examinar si el elemento ciudadanía puede legitimar un diferente tratamiento tributario de nacionales y extranjeros a la luz de la Constitución. Cuando se trate de una tasa por la realización de una actividad administrativa que pueda afectar solamente a los extranjeros, no existen problemas para admitir la posibilidad de la misma, sobre todo por su relación con un gasto público divisible y con un beneficiario perfectamente individualizable. El problema se presentaría en el ámbito de los impuestos.

137. El planteamiento de LOMBARDI citado *supra* se mueve en el sentido de aceptar la graduación de la imposición teniendo en cuenta el elemento ciudadanía. Nosotros, por el contrario, estamos de acuerdo con la opinión en este tema de BISCOTTINI, según el cual el artículo 53 de la Constitución italiana que, dado su tenor generalísimo, vale también, como hemos visto, para los extranjeros, tiene como efecto determinar la ilegitimidad de discriminaciones basadas en la ciudadanía o nacionalidad, en cuanto la capacidad contributiva, con independencia de cómo se la quiera entender, implica la necesidad de

³³ Cfr. C. GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, CEDAM, Padova, 1990, p. 175.

³⁴ Cfr. A. AMORTH, *La Costituzione Italiana. Commento sistematico*, Giuffrè, Milano, 1948, p. 70.

³⁵ Cfr. I. MANZONI, *ob. cit.*, p. 22.

³⁶ Cfr. G. FASOLIS, *Le doppie imposizioni*, Casa Editrice S. Lapi, Città di Castello, 1914, p. 60.

³⁷ Cfr. G. LOMBARDI, “Solidarietà politica, solidarietà economica e solidarietà sociale nel quadro del dovere costituzionale di prestazione tributaria”, *Temi tributaria*, 1964, pp. 597 y 606-607.

utilizar como presupuestos tributarios sólo elementos aptos para individualizar la abstracta posibilidad del sujeto pasivo de soportar el impuesto en una determinada medida³⁸.

138. Estamos también de acuerdo con el planteamiento de MANZONI, según el cual no se ve cómo sea posible -a paridad de situaciones de capacidad contributiva territorialmente relevantes- una diferente graduación de la carga tributaria entre un ciudadano y un extranjero, simplemente sobre la base de su distinta condición política. Ello significaría subordinar la concreta determinación de la medida del tributo a una condición que la Constitución italiana, y su artículo 53 en particular, no prevén en absoluto. Ni parece lícito interpretar el mismo concepto de capacidad contributiva -a menos que se considere este concepto, aunque sea normativamente entendido, como privado de contenido objetivo- en función de elementos, como que el sujeto pasivo sea o no ciudadano, de los que el artículo 53, con el indefinido todos, muestra claramente su voluntad de prescindir. No existe ninguna razón para que el extranjero que resida, opere y desarrolle toda su actividad en Italia deba ser tratado diferentemente o más favorablemente que un ciudadano italiano. Añade MANZONI que eventuales exenciones en favor de los extranjeros podrían justificarse entonces sólo en cuanto esto sea impuesto o consentido por otras normas de Derecho Constitucional, que a tal efecto se presenten como normas especiales con respecto a la regla general contenida en el artículo 53³⁹.

139. De otro lado, debemos preguntarnos si la Constitución impone el principio de territorialidad en sentido material del tributo. Según GRIZIOTTI, el deber de todos de contribuir a los gastos públicos es concebido en el artículo 53 de la Constitución italiana según una relación causal, porque el ejercicio del Poder Fiscal se da para el fin de la contribución a los gastos públicos, así que si faltase la necesidad de proveer a estos gastos -por la existencia, por ejemplo, de un suficiente patrimonio público- el ejercicio del Poder Fiscal carecería de fundamento. Señalaba este autor que como corolario de esta relación causal es destacable la relación territorial como fundamento del deber financiero. Fuera del territorio del Estado impositor, el Poder Financiero de éste no se ejercería, porque el Estado con sus servicios puede incrementar la capacidad contributiva solamente dentro de los límites de su territorio. Según este autor, la capacidad contributiva, en la elaboración de este concepto legislativo por obra de la Ciencia de las Finanzas, puede consistir en la riqueza ganada, poseída, transmitida, recibida en donación o por sucesión, o consumida y el Estado en todas estas fases con sus servicios la tutela e incrementa. Señalaba que en ello está la causa del Poder y del deber financieros y así fuera del territorio del Estado éstos se encuentran sin causa⁴⁰.

140. Para MICHELI el principio de territorialidad del tributo ha adquirido relevancia constitucional en Italia en base a la expresión «todos» del citado artículo 53 y, así, el Estado no puede considerar como relevantes a efectos tributarios sino situaciones o circunstancias que se verifiquen en el propio territorio, aunque se refieran a extranjeros⁴¹. También para PANSIERI el principio de territorialidad del tributo entendido en sentido material ha adquirido una plena relevancia constitucional en Italia⁴².

141. Por el contrario, señala FORTE que la regla de la territorialidad no es en Italia un principio constitucional, aunque sea un principio general del Derecho Tributario italiano y que, entonces, las normas que se apartan del mismo no son inconstitucionales, sino solamente excepcionales⁴³. De otro lado, ARDIZZONE señala que la conexión del hecho imponible con el territorio es dudoso que sea constitu-

³⁸ Cfr. G. BISCOTTINI, *Diritto Amministrativo Internazionale*, Tomo II (*La circolazione degli uomini e delle cose*), CEDAM, Padova, 1966, p. 373.

³⁹ Cfr. I. MANZONI, *ob. cit.*, pp. 39 y 40.

⁴⁰ Cfr. B. GRIZIOTTI, "Il potere finanziario e il Diritto Finanziario nello studio autonomo delle finanze pubbliche", *Studi di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario*, II, Giuffrè, Milano, 1956, pp. 73 y 85-86.

⁴¹ Cfr. G.A. MICHELI, "Profili critici in tema di potestà di imposizione", *cit.*, p. 22.

⁴² Cfr. S. PANSIERI, "Qualche spunto in tema di nuove presunzioni di territorialità delle plusvalenze realizzate da non residenti", *Rassegna Tributaria*, 1984, p. 64.

⁴³ Cfr. F. FORTE, *ob. cit.*, p. 391.

cionalmente indispensable para la legitimidad de la ley tributaria, pudiendo darse criterios de conexión personales, como la nacionalidad del sujeto pasivo⁴⁴.

142. Por otra parte, según MANZONI si se quiere dar una definición del ámbito espacial de operatividad del deber tributario y del correlativo Poder del ente público, en términos de concreta actuación de los principios constitucionales de capacidad contributiva y de igualdad tributaria, debe reconocerse que la adopción de un criterio de territorialidad -aunque no se haya decidido codificarlo en una expresa disposición constitucional- se presenta, desde el punto de vista lógico y funcional, como la única solución en realidad aceptable, induciendo el mismo carácter de «efectividad» de la norma tributaria a tal conclusión. Así, señala que sería contrario a la lógica entender que la Constitución italiana haya querido extender el ámbito de operatividad del deber tributario y del correlativo Poder de imposición, con todos los vínculos que al ejercicio de este último se ponen por efecto del principio de igualdad, más allá de los límites mismos en los que sea posible para el ente impositor asegurar en concreto, y no sólo en abstracto, la igualdad tributaria que la Constitución intenta asegurar y garantizar. Llega MANZONI a la conclusión de que deberán, pues, considerarse relevantes a efectos contributivos sólo los hechos y situaciones de hecho que en el territorio del Estado italiano se verifiquen o de algún modo se conecten al mismo, individualizando, en consecuencia, los destinatarios del deber tributario sobre la base de un vínculo de relación con tales hechos o situaciones y exclusivamente en los límites de tal relación, salvo eventuales excepciones que se impongan en virtud de normas de Derecho Internacional, consuetudinario o convencional⁴⁵.

143. De otro lado, encontramos el planteamiento de SACCHETTO, quien, dado que los ciudadanos se encuentran vinculados a su Estado no sólo por un vínculo de solidaridad económica, sino también por un vínculo personal político, señala que mientras el Estado puede libremente dirigir sus propias decisiones tributarias a sus nacionales, con independencia de dónde se encuentren o residan éstos, el mismo Estado podría someter a imposición a los extranjeros sólo en presencia de un racional ligamen de éstos con el territorio estatal, ligamen que puede ser de carácter personal social, como la residencia, o de carácter económico, como el desarrollo de una actividad en el ámbito del Estado o la titularidad de derechos sobre bienes situados en éste. Señala este autor que en este sentido el artículo 53 de la Constitución italiana pone un límite en la elección de las situaciones base al legislador ordinario italiano, atribuyendo una relevancia, si no constitucional, por lo menos interpretativa al principio de territorialidad referido específicamente a los sujetos no residentes que no pertenezcan personal o socialmente al Estado, pero que estén vinculados al mismo en base a un elemento económico. Destaca que es en efecto necesario que el sujeto pasivo manifieste capacidad contributiva, esto es, que se encuentre con el ordenamiento estatal en una relación jurídicamente calificable que se refiera a una situación susceptible de valoración económica⁴⁶.

144. Sin embargo, aunque existe un deber de solidaridad política de los ciudadanos con el Estado, esto no quita que el legislador tributario pueda tomar la opción de prescindir del punto de conexión ciudadanía o nacionalidad, en base a razones de equidad y efectividad de la norma tributaria.

145. Las consideraciones recogidas en relación a las implicaciones en este tema de la Constitución italiana serían atendibles también en nuestro Derecho, dada la similitud, a estos efectos, del artículo 31.1 de nuestra Constitución con el artículo 53 de aquélla, que le sirvió de referente.

146. De todos los planteamientos expuestos, a nuestro entender resulta especialmente interesante, para afrontar la disciplina fiscal en materia diplomática y consular, el planteamiento de LOMBARDI, en función de la concreción que realiza de la solidaridad política, frente a la solidaridad social y la solidaridad económica.

⁴⁴ Cfr. G. ARDIZZONE, *Cessione di quote o azioni da parte del non residente. La territorialità nell'IRPEF*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 1986, p. 34.

⁴⁵ Cfr. I. MANZONI, *ob. cit.*, pp. 29 y 30.

⁴⁶ Cfr. C. SACCHETTO, *ob. cit.*, p. 316.

V. Consideraciones finales

147. Suelen comentar algunos penalistas que al iniciar su doctorado lo primero que les mandan es que definan o delimiten su propio concepto de acción a efectos penales. En el ámbito tributario podría suceder algo similar si nos lo planteásemos, pues a la delimitación y estructura del hecho imponible cada uno de nosotros podríamos aportar nuestra propia visión, al menos en relación a algún aspecto o elemento del mismo. Obviamente, es la evolución de las realidades impositivas de cada momento la que hace surgir la necesidad de realizar alguna aportación en tal sentido y qué duda cabe de que algunos de los factores que en mayor medida han incidido en la evolución del Derecho Tributario han sido el internacional y el territorial, vinculados entre sí. Tales aportaciones se pueden realizar gracias a la labor previa de otros tantos autores que han ido construyendo un sistema o estructura y sobre la que, ante nuevas realidades impositivas, surge la necesidad de realizar en cada momento nuevas aportaciones. En tal sentido se debe entender lo que hemos intentado hacer en este trabajo, reconociendo el mérito previo de todas aquellas importantes construcciones doctrinales preexistentes, que han podido servir de base a la revisión que aquí proponemos.

148. De esta manera, desde la referida perspectiva y dado que la delimitación de un aspecto espacial o territorial sólo se solía realizar inicialmente en el elemento objetivo del hecho imponible, entendemos que, por ejemplo, la segregación que se hizo en España del Impuesto sobre la Renta de No Residentes⁴⁷ de lo que era el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁴⁸ y del Impuesto sobre Sociedades⁴⁹, además de la delimitación del Gravamen⁵⁰ Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No Residentes⁵¹, ponen en mayor evidencia la necesidad de reconocer también un aspecto territorial dentro del elemento subjetivo del hecho imponible, en tanto que para poder realizar éste se requiere en tales impuestos que el sujeto realizador del mismo ostente o carezca de una conexión con el territorio del Estado impositor. Con ello, como hemos visto, cuestiones hasta ahora residenciadas muchas veces en sede de sujeto pasivo deberían pasar a ser contempladas en sede de hecho imponible y, dentro de éste, cuestiones en ocasiones tratadas en sede de elemento objetivo deberían pasar a ser atendidas en sede de elemento subjetivo de aquél. Y todo ello sin perjuicio del resto de aspectos que, como hemos apuntado, se deben reconocer también dentro del estudiado elemento subjetivo del hecho imponible.

149. Quedando atrás, en los más importantes impuestos directos, los viejos conceptos de obligación personal y de obligación real de contribuir, el actual papel de la residencia y no residencia ha sido el principal artífice de la redefinición de las estructuras tributarias, determinando no sólo la forma en que se queda sometido a un impuesto, sino incluso si se queda o no sometido al mismo. Residencia y no residencia no son ya el presupuesto de un determinado régimen impositivo, sino los aspectos sobre los que se configura la construcción de las principales figuras tributarias. Esto ha supuesto un cambio esencial en la consideración de los factores territoriales y personales en materia tributaria, representando la base actual de los principales impuestos.

⁴⁷ Para cualquier sujeto no residente en España, sea persona física o jurídica.

⁴⁸ Sólo para personas físicas residentes en España.

⁴⁹ Sólo para sociedades residentes en España.

⁵⁰ Nacido para evitar ciertos casos de fraude a través de paraísos fiscales.

⁵¹ Sólo para entidades no residentes en España.