

# LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA. EL HECHO IMPONIBLE

GRACIA M<sup>a</sup> LUCHENA MOZO

Pfra. Titular de Derecho Financiero y Tributario

*Universidad de Castilla-La Mancha*

## INTRODUCCIÓN. LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA COMO VÍNCULO ENTRE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA Y CIUDADANO

El poder financiero es una realidad compleja y heterogéneo que se manifiesta o sólo a través del poder tributario, entendido como especificación del poder normativo cuando se refiere a la esfera tributario, sino también mediante potestades Administrativas de aplicación de la norma jurídica, cuya tarea se encomienda a la Administración financiera que la hace convertirse en titular de derechos y obligaciones frente a los ciudadanos. Pero también los administrados son titulares de derechos, deberes y obligaciones frente a la Administración, lo que supone que entre ambos sujetos - Administración financiera y administrado- se establezcan da una serie de vínculos y relaciones con alcance y contenido diverso disciplinaos por el Derecho y, más concretamente, por el Derecho Tributario. Son vínculos y relaciones jurídico-tributarios.

De esos vínculos y relaciones que hemos denominado jurídico-tributarios por cuanto tienen su origen en una norma tributario y regidos, por en de, por el ordenamiento tributario, y que configuran la «*relación jurídico-tributaria*», tan sólo a uno de ellos podemos titular en sentido estricto «*obligación tributario*».

Si con el término «*obligación*» se hace referencia a aquella situación jurídica, en la cual una persona (acreedor) tiene un derecho (llamado derecho de crédito), que le permite exigir o reclamar un comportamiento de otra persona, y esta última (deudor) porta el deber jurídico de realizar en su favor aquel comportamiento (deber de presn), la «*obligación tributaria*» será el vínculo jurídico fundamental, aunque no el único,

mediante el cual la Hacienda Pública será titular de un derecho de crédito frente a los particulares, deudores de una suma de dinero a título de tributo. Así viene a reconocerlo la Ley General Tributaria en su artículo 35.1 cuando afirma: «*La obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria*».

En base a lo expuesto, los caracteres que individualizan a la obligación tributaria serán los siguientes:

- a) Es una obligación de contenido pecuniario que supone un ingreso para el Estado de carácter contributivo y cuya finalidad es allegar recursos al erario público para que pueda dar cumplimiento a los fines que le son propios.
- b) Es una obligación *ex lege*. Sólo la ley puede establecer que la realización de un determinado hecho lleve aparejado el nacimiento de la obligación tributaria. O lo que es lo mismo: la realización del presupuesto de hecho definido en la ley denominado hecho imponible «*origina el nacimiento de la obligación tributaria*» (artículo 28.1 de la Ley General Tributaria).
- c) Es una obligación de Derecho Público por cuanto que tiene su origen y encuentra su regulación en normas de naturaleza jurídico-pública.

Ahora bien, que reconozcamos que la obligación tributaria se erige como categoría básica en el Derecho Tributario no debe condicionar nuestro estudio. En efecto, y como hemos mencionado al comienzo de este apartado, ente público y ciudadano se relacionan a través de una multitud de vínculos que nos consienten declarar el contenido complejo de la relación jurídico-tributaria. En otras palabras: en el contorno de la relación jurídico-tributaria se puede diferenciar un núcleo constituido por la obligación tributaria (entendida siempre en el sentido estricto del vínculo jurídico por el cual el sujeto pasivo debe ingresar en el Tesoro Público una suma en concepto de tributo), de aquellos otros efectos jurídicos, previstos asimismo por normas tributarias, que conforman el complejo instituto del tributo y que pueden ir desde deberes meramente formales, hasta ingresos también de carácter pecuniario aunque a título diferente de aquél -así lo expresan el artículo 35.2 y 3 y el artículo 58.1, ambos de la Ley General Tributaria- como son los denominados pagos a cuenta.

Pero la complejidad de este tema es mayor de la que expresa ese planteamiento. Como tendremos oportunidad de comprobar, la moderna concepción del tributo tendrá

como trasfondo las complejas teorías que en torno a la relación jurídico-tributaria se han sucedido. No cabe duda de que aprehender unas u otras posturas condicionará sobremanera no sólo su estructura, sino también la posición de los diversos sujetos implicados dentro de la teoría de la subjetividad tributario; incluso, será punto de referencia en la solución de algunas de las cuestiones que se plantean en esta parcela del ordenamiento.

La cuestión no es baladí, y donde verdaderamente tendrá relevancia la elaboración dogmática desde la abstracción de la disciplina será en su aplicación a la parte especial, convirtiéndose ésta en el verdadero campo de prueba de aquélla. Creemos, por tanto, oportuno realizar un breve recorrido sobre las distintas elaboraciones doctrinales que han estado presentes y que han dominado los diferentes momentos de la dogmática tributario.

## **2. TEORÍAS EN TORNO A LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA**

### **A. El tributo como manifestación de la potestad de «imperium»**

Como reminiscencia de aquellas primeras posiciones que concebían el Derecho Financiero como parte del Derecho Administrativo, entendido éste como el Derecho de las Administraciones Públicas, se considera la relación tributario como una relación de poder, ligada, por tanto, al Estado-Policía. Destaca la supremacía del Estado sobre el súbdito; el Soberano dotado de potestad de *imperium* no conoce límites jurídicos a sus mandatos. Con ello las normas tributarios, lejos de ser verdaderas normas jurídicas, son meros mandatos disciplinarios de naturaleza semejante a las normas de policía. De ahí puede fácilmente colegirse la imposibilidad de entender el tributo como una relación jurídica, pues ello supone reconocer derechos subjetivos que son incompatibles con una posición de sujeción. Estamos ante una relación de poder.

### **B. Teoría de la relación jurídico-obligacional**

Con la instauración del Estado de Derecho, el tributo como relación de poder carece de sentido. El sometimiento del Estado al imperio de la ley afectará también al poder tributario. Como reacción a la consideración de éste como una posición de sujeción del súbdito al soberano, aparece como una relación jurídica obligacional similar a la que

pueda surgir entre dos sujetos de Derecho Privado. De esta forma, y en base a esa obligación, el acreedor (la Hacienda Pública), tiene la facultad de exigir de otra, el deudor, una determinada prestación. La peculiaridad de esta relación obligacional es que el contenido y la medida de la prestación debida son fijadas exclusivamente por la ley. Esta construcción tiene su origen en las obras de HENSEL, NAWIASKY o BLUMENSTEIN, por parte de la doctrina alemana y de GIANINI, BERLIRI, o PUGLIESE en la italiana.

Observa NAWIASKY la falsedad de *«considerar que porque el Estado sea titular del crédito tributario tenga una posición superior al deudor cuando, sobre todo, es una relación de crédito»*. Por su parte, HENSEL centrará toda su elaboración doctrinal en torno al hecho imponible que viene establecido por ley, pues es ella y sólo ella la que faculta al Estado a exigir el tributo. La utilización de este medio técnico-jurídico le permite afirmar la ausencia de autonomía de voluntad en la relación impositiva, habida cuenta de que su contenido viene necesariamente preestablecido por una norma con rango de ley, y que vinculará por igual a ambas partes, lo que hace eliminar la idea de relación de poder de una respecto de la otra, pues *«para el derecho tributario material, se considera a la relación entre Estado y contribuyente como una relación obligatoria legal de Derecho Público»*.

Atendiendo al contenido pecuniario del tributo surge, consiguientemente, el concepto fundamental de relación jurídico-tributaria. Su génesis está constituida por el concepto mismo de relación jurídica, ya sea en sentido amplio o en sentido estricto, erigiéndose en elemento definidor la existencia de una obligación cuyos componentes son fijados por ley. A partir de este planteamiento es fácil entender el tributo como una obligación *ex lege*, por la que se confiere a la Administración un derecho de crédito, cuya satisfacción corresponderá al sujeto pasivo a través del pago de la correspondiente deuda, cuyo contenido concreto se prevé en la propia ley. Sólo una nota diferencia a este tipo de obligación de las propias del Derecho Civil, y es el hecho mismo de ser establecida por ley. Ello no obsta para predicar la aplicación de los esquemas característicos del Derecho Privado en el estudio de ésta, pero con la particularidad propia del Derecho Público, pues no debemos olvidar la existencia de unos supraconceptos que conforman la teoría general del Derecho, que dada la antigua raigambre el Derecho Civil tendrá mayor influencia *ius privatista*, pero que será de aplicación a todas las ramas del Derecho, incluido el Derecho Tributario.

### C. Teoría de la relación jurídico-tributaria de contenido complejo

Esa construcción cerrada era insuficiente para dar cabida a todas aquellas relaciones con la Administración tributario que no podían incardinarse en el concepto propio de obligación. Surge así la relación jurídica tributario de contenido complejo, cuyo núcleo esencial está constituido por la obligación tributario, a la que se le unen otras obligaciones accesorias, deberes o derechos distintos de aquella.

Es GIANNINI quien elabora el concepto de relación jurídica a la que califica de compleja. Por su parte, BERLIRI pone de manifiesto el error de argumentación que la supervaloración de la obligación tributario supone, de manera que *al colocar (ésta) en el centro de todo el Derecho Tributario, relega a un plano lejano, casi en el horizonte, todas las otras relaciones jurídicas diversa de aquella*". Es evidente, que esta construcción erige como paradigma del tributo al hecho imponible, lo que supone no sólo negar la autonomía del resto de relaciones diferentes de la obligación tributario, sino también identificar ésta con obligación pecuniaria. Se asiste, por tanto, a su culto, por cuanto en torno a él se hace girar toda la construcción del Derecho Tributario material. El hecho imponible es aquél presupuesto de hecho que la norma prevé y a cuya realización se une el nacimiento de la obligación tributario; su función esencial se centra en constituirse como efecto generador del tributo, o más concretamente, de la obligación tributario.

### D. Deficiencias de las anteriores construcciones

Pertencientes las anteriores teorías a lo que se ha dado en llamar *«perspectiva estática del fenómeno tributario»*, que centran el tributo en torno a un elemento fijo determinado por ley, les son achacables, siguiendo al profesor RODRIGUEZ BEREIJO, los siguientes defectos:

*« 1.-La excesiva indeterminación y vaguedad del concepto mismo de relación jurídica tributario y de su contenido. 2.- Al centrar el estudio de la dogmática tributario en el debito d'imposta u obligación tributario principal, se deja en la sombra toda una serie de situaciones jurídicas subjetivas activas y pasivas distintas procedente de la obligación de contenido patrimonial. Y, por consiguiente, se soslaya el estudio de las potestades de la Administración en la*

*aplicación de los tributos. 3.-Por las razones antes apuntadas, el dogma de la relación jurídica tributario compleja no permite construir una dogmática unitaria del fenómeno tributario, en cuanto no sirve para explicar todo el conjunto de poderes, deberes, obligaciones, situaciones de sujeción que se producen como consecuencia del ejercicio del poder de imposición. 4.-Consecuencia de todo ello fue un cierto abandono de los problemas administrativos o «formales» de las relaciones tributarios, lo que condujo a la elaboración de una dogmática de las instituciones tributarios hecha casi exclusivamente desde aspectos sustantivos o materiales de la obligación tributario; que llevó a la «glorificación del hecho imponible» como núcleo del derecho tributario, en frase de Jarach... 5.-La visión intersubjetiva del fenómeno tributario lleva a la construcción del concepto de relación jurídica tributario y de la obligación tributario sobre la base de los esquemas del Derecho Civil , aunque configurándola como una obligación de Derecho Público».*

#### **E. El procedimiento de imposición**

Consecuencia de la insuficiencia de la tesis de la relación jurídica obligacional de contenido complejo para explicar la variadísima constelación de deberes, derechos y obligaciones que pueden vincular al ente impositor y al ciudadano, se asiste -en palabras de RODRÍGUEZ BEREIJO- *«a un desplazamiento del énfasis de una perspectiva estática a un enfoque dinámico del fenómeno tributario, abandonando Progresivamente el concepto de relación obligacional de Derecho Civil, en la que se incluían todo el conjunto de relaciones, de la más diversa naturaleza y contenido, que se establecen entre el Estado o ente público impositor y los sujetos pasivos en orden a la aplicación de los tributos».* Desde esta nueva perspectiva se amplía el campo de acción de los sujetos que se relacionan con la Hacienda Pública, analizando las situaciones en que se encuentran esos mismos sujetos a lo largo de diversos momentos, en las diversas fases, por las que puede pasar la dinámica impositiva. Ya no interesa la concepción del tributo basado en los rígidos moldes de la obligación crediticio generada por la realización del hecho imponible, ni centrar su estudio en el proceso de formación y extinción de todas las situaciones subjetivas nacidas de su realización.

Serán sobre todo los autores italianos los que desarrollarán este enfoque dinámico del instituto del tributo a través de lo que se ha denominado “*procedimiento de*

*imposición*”, a saber: MAFFEZZONI, MICHELI, FANTOZZI y FEDELE en la doctrina italiana; y PÉREZ DE AYALA, GONZÁLEZ GARCÍA, PÉREZ ROYO, RODRÍGUEZ BEREIJO, ESCRIBANO LÓPEZ, CORTES DOMINGUEZ, CASADO OLLERO O MARTÍN QUERALT, entre nosotros.

Haciendo suyas las palabras de MAFFEZZONI, afirma GONZÁLEZ GARCÍA que *«parece más acertado identificar en el deber tributario y en el poder de imposición dos situaciones jurídicas subjetivas autónomas (aunque ambas aparezcan unidas por una relación de necesaria sucesión cronológica en cuanto a su desarrollo) aptas para dar lugar a un conjunto de actos constitutivos de un procedimiento jurídico: el procedimiento de imposición»*. Con ello se alude a un instrumento de conexión entre relaciones jurídicas no recíprocas, siendo para MAFFEZZONI una noción alternativa a la de relación jurídica, que es el marco de integración de situaciones jurídicas subjetivas recíprocas.

En definitiva, y siguiendo a PÉREZ DE AYALA, puede decirse que *«la doctrina más reciente propugna una evolución en la construcción dogmática del tributo, desde el esquema central y básico de la relación jurídica tributario, a un planteamiento más flexible, en el que la relación tributario es sólo uno de los dogmas tributarios, «inter pares», conjuntamente con otros que bajo diversos nombres y categorías técnicas, potestad de imposición, función tributario, procedimiento de imposición destacan y valorizan los aspectos administrativos del tributo para significar, sin duda, un tratamiento potenciador de los mismos fuera del esquema -otrora omnicompreensivo y, desde luego, preeminente- de la relación tributario»*.

Precisamente, donde se deja sentir con mayor fuerza la actual dogmática tributario es en el estudio de la anticipación de ingresos respecto de la realización del hecho imponible, entendiendo por tales los denominados *«Pagos a cuenta»* de la futura obligación tributario que tienen lugar con carácter previo a la realización del presupuesto de hecho que da lugar al nacimiento de la misma. La identificación del tributo con la deuda tributario nacida de la realización del presupuesto de hecho que la norma fija con tal fin y la limitación que dicho marco presenta para la explicación de los actuales cauces de gestión tributario, entre los que ha cobrado fuerza el sistema de anticipación de ingresos, evidencian la imposibilidad de reducir a un único marco explicativo la compleja dinámica impositiva.

Así ha venido a reconocerse por la reciente modificación parcial de la Ley General Tributaria (Ley 25/1995, de 22 de julio de 1995), dando nueva redacción al artículo 58 y cuyo tenor fija que *«la deuda tributario estará constituida por la cuota a que se refiere el artículo 55 de esta Ley, por los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta»*.

### 3. EL HECHO IMPONIBLE

Vistas las diferentes orientaciones doctrinales en torno a la obligación tributaria, nos corresponde estudiar ahora el elemento imprescindible para que aquella surja: el hecho imponible. Independientemente de cuál sea la postura que se adopte en torno a ella, lo que resulta absolutamente necesario para que el contribuyente soporte una detracción económica de carácter coactivo es la realización de un presupuesto de hecho al que la norma une como consecuencia jurídica el pago de un tributo. Ese presupuesto normativo es el hecho imponible.

El hecho imponible o presupuesto de hecho del tributo, es definido en el artículo 28 de la Ley General Tributaria. Dicho precepto lo conceptúa como sigue:

*«El hecho imponible es el presupuesto de hecho de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributario».*

Del tenor literal del precepto pueden extraerse algunas de las notas que lo individualizan y lo hacen diferente respecto del resto de presupuestos que una norma tributaria puede prever.

Dejando en estos momentos al margen la referencia a la naturaleza jurídica o económica que se le otorga (que es un problema de calificación), la norma le atribuye la función de «configurar cada tributo». En efecto, será el elemento que nos permita identificar a cada especie dentro de su género, el código genético que identifica a cada categoría tributaria (impuestos, tasas y contribuciones especiales) y que diferencia entre sí los tributos dentro de cada categoría (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sociedades, etc.). Esa función individualizadora, desde el punto de vista jurídico, permite realizar una clasificación estructural de los presupuestos de hecho en función de cada uno de los elementos objetivos del presupuesto de hecho. Así, se diferencia entre presupuestos genéricos y



específicos y presupuestos simples y complejos atendiendo a los supuestos integradores del aspecto material del elemento objetivo; presupuestos que se realizan en el territorio de uno o más entes impositores en función del aspecto espacial; presupuestos instantáneos o periódicos acudiendo al aspecto temporal; y presupuestos personales o reales según el elemento subjetivo del hecho imponible. Recordemos una afirmación del profesor SAINZ DE BUJANDA: cada presupuesto de hecho sirve de fundamento a un impuesto distinto, y cada impuesto sólo puede tener un presupuesto de hecho.

Otra de las funciones que le es atribuida al hecho imponible es el de erigirse en génesis de la obligación tributaria. Convertido en paradigma y centro de atención de la dogmática tributaria, e identificado con una obligación *ex lege*, era razonable que se le otorgase carácter constitutivo y, como tal, generador único de la obligación tributaria.

Ahora bien, y teniendo presente la nueva forma de entendimiento de la relación tributaria, es evidente que el hecho imponible adquiere una relevancia distinta en la construcción del tributo. Su valor jurídico ya no es exclusivamente determinar el nacimiento de la obligación tributaria, sino que se constituye como presupuesto legitimador del tributo, por cuanto se define como exteriorización del principio de capacidad económica. El hecho imponible será el presupuesto normativo concebido abstractamente, cuya realización será el indicativo de la existencia de capacidad económica precisa para dar lugar a la imposición. De las anteriores premisas, puede inferirse que la prestación de dar en que consiste el tributo no siempre y necesariamente debe tener su origen en una obligación tributaria propiamente dicha nacida directamente de la realización del hecho imponible, sino que pueden darse casos en los que aquella prestación de dar sólo sea un aspecto en el que se traduce el instituto del tributo; uno de los episodios de la mecánica impositiva que como tal goza de autonomía respecto del resto aunque sólo alcanzará plenitud integrado en el marco que le es propio, el tributo, al que sirve de coadyuvante en la consecución de su fin último: La atribución patrimonial a un ente público. Nos estamos refiriendo en particular a los pagos a cuenta de futuros tributos, incluso con anterioridad a la realización de su hecho imponible.

En definitiva, se altera el esquema tradicional del tributo; éste no se lleva a cabo a través de un único acto -esto es, a través de la realización del hecho imponible como constitutivo de la obligación-, sino que es una sucesión de vínculos mediante los cuales se lleva a buen fin la recaudación y cuya finalidad última es hacer efectivo el principio

constitucional de contribución al sostenimiento de los gastos públicos en función de la capacidad económica que se evidencia a través de la realización del hecho imponible.

Si hasta ahora lo argumentado no era más que el fruto de una determinada posición dogmática, no puede decirse lo mismo tras la modificación parcial de la Ley General Tributaria, llevada a cabo por la Ley 25/1995, de 20 de julio. En efecto, la nueva redacción del artículo 58 explicita que *«la deuda tributario estará constituida por la cuota a que se refiere el artículo 55 de esta Ley, por los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta»*. Con ello se pone fin a la eterna identificación entre obligación tributario y deuda tributario, como aquella procedente exclusivamente de la realización del hecho imponible, lo que, a su vez, confirma que existen otras obligaciones distintas del tributo pero conexas con él, que suponen una atribución patrimonial en favor de un ente público derivada de la realización de un presupuesto de hecho diferente del supuesto de hecho por antonomasia: el hecho imponible.

En conclusión: el cambio en torno a la estructura del tributo y la dinámica impositiva obliga a modificar las tradicionales posiciones en aras a la integración de las nuevas formas de obtener recursos por la Administración financiera. El erario público puede conseguirlos no sólo a través de la obligación tributario entendida en sentido clásico, sino que el legislador puede arbitrar distintos mecanismos técnico-jurídicos que hagan efectivo el principio de contribución al sostenimiento de los gastos públicos cuyo parámetro viene fijado por la capacidad económica del sujeto pasivo que se pone de manifiesto con la realización del hecho imponible. El presupuesto de hecho viene a cumplir una función básica, pues no sólo implica que con su realización se produzca el nacimiento de la obligación tributario, sino que será la medida a tener en cuenta para llevar a cabo los principios de justicia fiscal.

#### **4. ESTRUCTURA DEL HECHO IMPONIBLE**

Sin intención de construir una teoría sobre el presupuesto de hecho del tributo, que caería fuera del objeto de nuestro propósito, se hace necesario acudir a las grandes construcciones que sobre tal elemento flanquean nuestra disciplina y que resultan de obligada consulta. Nos estamos refiriendo a las realizadas por los profesores SAINZ DE BUJANDA y VICENTE-ARCHE DOMINGO.

Con base en las obras de GIANNINI y DINO JARACH, los autores citados conforman la estructura del presupuesto de hecho estrella en el Derecho Tributario: el hecho imponible. Veamos como se dispone dicha estructura. El supuesto de hecho fijado en la norma se compone de dos elementos: uno, formado por el elemento objetivo, constituido por el acto o hecho tenido en cuenta por el legislador para configurarlo; y otro, el subjetivo, que vendría dado por la necesaria relación entre el sujeto que debe abonar el tributo y el hecho que lo motiva.

A su vez, y manteniendo en lo sustancial el hilo argumental de SAINZ DE BUJANDA, el elemento objetivo del hecho imponible puede ser analizado desde cuatro perspectivas: aspecto material, espacial, temporal y cuantitativo. El aspecto material se plasma en el acto o hecho mismo que es tenido en cuenta para establecer el tributo y que supone manifestación de capacidad económica. Es «una situación de hecho» que en la mayoría de los supuestos coincidirá con la definición recogida por el texto de la ley como hecho imponible. Algunas de las hipótesis previsibles en la morfología del elemento objetivo del hecho imponible podría ser un acontecimiento material o un fenómeno de consistencia económica, tipificado por las normas tributarios y transformado en figura tributario, o tipificado por el derecho privado y transformado en hecho imponible por una ley tributario. También podría serlo la actividad de una persona, e incluso la mera titularidad de ciertos derechos sobre bienes o cosas.

Siguiendo a una reconocida doctrina (FERREIRO LAPATZA, PÉREZ ROYO, entre otros), debe: «*objeto del tributo*» y «*riqueza imponible*». Con el primero de los términos se haría mención a la manifestación de la realidad económica que el legislador quiere gravar (por ejemplo, en el Impuesto sobre el Patrimonio vendría constituido por la renta que producen los elementos que lo integran). Respecto a la segunda de las expresiones, coincidiría con aquella revelación de riqueza que el legislador utiliza para definir el supuesto de hecho del tributo, y que, por tanto, incorpora al aspecto material del hecho imponible (siguiendo en el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio, la riqueza imponible sería el patrimonio en sí mismo considerado).

Atendiendo a los elementos integradores del aspecto material del elemento objetivo se diferencian presupuestos genéricos y específicos y presupuestos simples y complejos (SAINZ DE BUJANDA). Son presupuestos genéricos «*aquellos que aparecen configurados por las normas con rasgos genéricos, de tal suerte que son susceptibles de*

*una especificación que llevan a cabo las propias normas, introduciendo en el esquema general del presupuesto aquellos caracteres singulares que individualizan cada una de sus posibles manifestaciones»* (ejemplo de un presupuesto genérico sería el ejercicio de una actividad empresarial, cuya especificación podría venir dada por la referencia a la fabricación de productos alimenticios o farmacéuticos). Se llaman presupuestos específicos a *«aquellos que se agotan en sí mismos, de tal suerte que ofrecen una configuración normativa unitaria y autónoma que no provoca ningún proceso ulterior de especificación o individualización»* (por ejemplo, la obtención por una persona física de rendimientos del trabajo personal). Son presupuestos de hecho simples los compuestos por *«un hecho aislado o único que se toma como generador de las obligaciones tributarias»* (por ejemplo, la transmisión onerosa de un inmueble). Por el contrario, en los presupuestos complejos estaremos en presencia de una pluralidad de hechos *«reunidos de tal manera que constituyan una unidad ideológica objetiva»*. Éste sería el caso del artículo 6 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando determina:

- «1. Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente.*
- 2. Componen la renta del contribuyente:*
  - a) Los rendimientos del trabajo.*
  - b) Los rendimientos del capital.*
  - c) Los rendimientos de las actividades económicas.*
  - d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales.*
  - e) Las imputaciones de rentas que se establezcan por ley».*

El aspecto espacial indica el lugar donde se realiza el hecho imponible. Una delimitación correcta del mismo nos ayudará a distinguir aquellos hechos imponibles que se realizan en territorio español, y que por tanto quedan vinculados a nuestro ordenamiento, de aquellos otros que caen fuera del ámbito de aplicación de las normas tributarias de nuestro Estado. Incluso afectará, dentro del territorio nacional, a la delimitación del ámbito impositivo de las Comunidades Autónomas. Asimismo, las condiciones territoriales en la realización del aspecto material del hecho imponible permite diferenciar cuando un sujeto queda sometido a un tributo por obligación personal de contribuir, y cuando lo es por obligación real.

El aspecto cuantitativo expresa la medida en que se realiza el objeto material del presupuesto de hecho del tributo. En palabras de SAINZ DE BUJANDA, *«lo que se mide, pues, no es el hecho imponible en sí mismo considerado (es decir, la percepción de la renta, o la venta del bien, o la titularidad del patrimonio), sino los bienes, materiales o inmateriales, que entran a formar parte del presupuesto»*.

Y por último, el aspecto temporal evidencia el momento en el que debe entenderse realizado, por lo que adquiere trascendental importancia. El factor tiempo influye en la estructura del hecho imponible y da lugar a dos categorías de tributos: instantáneos y periódicos. Mientras que en los primeros se contemplan supuestos de hecho que se agotan en un sólo acto (por ejemplo el otorgamiento de una escritura de compraventa de un inmueble), los periódicos tienen en cuenta una situación que tiende a reproducirse en el tiempo (como es el caso de la obtención de renta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas). Siendo ello así, es preciso adoptar determinadas unidades de tiempo que nos permitan valorar su producción de forma tal que a cada una de estas unidades le corresponda una obligación tributaria. Pues bien, esta fracción de tiempo es el denominado *«período impositivo»*. Siguiendo al profesor SAINZ DE BUJANDA, el período impositivo forma parte de los elementos integrantes del hecho imponible, y ello hasta tal extremo que únicamente puede entenderse devengado el tributo cuando *“el aspecto temporal del hecho imponible se integra con los restantes elementos que los constituyen, lo que determina que el hecho así formado pueda producir el efecto jurídico específico que le asigna la ley”*. Lo que viene a decirse es que sólo podrá entenderse realizado el hecho imponible cuando concurren en su conformación todos los elementos esenciales que lo constituyen.

Directamente relacionado con esta cuestión se encuentra el *«devengo»* de la obligación tributario. Nuestra Ley General Tributaria sólo hace mención a él en el artículo 10 cuando lo declara elemento esencial del tributo, y por tanto sometido al principio de reserva de ley. Puesto que según el artículo 2 de la Ley General Tributaria, la realización del hecho imponible origina el nacimiento de la obligación, podemos considerar que el devengo se refiere al momento en el que debe entenderse realizado el hecho imponible y, por tanto, nacida la obligación tributario. O dicho con otras palabras: el momento exacto en que se produzca el presupuesto de hecho del tributo tendrá lugar el devengo de la obligación tributario según nuestro ordenamiento.

Si bien es cierto que el devengo supone considerar nacida a la obligación tributario, ello no implica que el ente público acreedor (léase Estado, Comunidad Autónoma o Corporación Local) pueda exigir la prestación en la que se materializa el tributo. Nos referimos a la «*exigibilidad*» de dicha obligación. En efecto, una cosa es el momento del nacimiento de la obligación tributaria que se determina con el devengo de la misma, y otra su exigibilidad. Ejemplo claro de la diferencia de conceptos la encontramos en el Impuesto sobre la Renta, en cuyo artículo 93 precisa que el impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año, mientras que la obligación de pago para los sujetos pasivos surge tradicionalmente durante el mes de junio.

No olvidemos que habíamos afirmado que en el supuesto de hecho fijado en una norma podían diferenciarse dos elementos: uno, el objetivo, ya tratado; y otro, el subjetivo. Pues bien, el elemento subjetivo del presupuesto de hecho se manifestará en la relación que habrá de producirse entre el elemento objetivo y el sujeto que lo lleva a efecto en el mundo de los hechos. Es el vínculo a través del cual se conecta el presupuesto de hecho con el sujeto que será su realizador y a cuyo cargo hace surgir la consecuencia jurídica prevista abstractamente. Si bien es cierto que la teoría de los sujetos pasivos abarca todo un sector del Derecho Tributario, ello no empece para que reconozcamos que como elemento constitutivo del hecho imponible no es posible aprehender una visión completa del mismo sin tener en cuenta esa dualidad de componentes. Es más, «*ofrece una significación estructural para el propio elemento objetivo del presupuesto, que se manifiesta en la distinción entre impuestos personales y reales*» (SAINZ DE BUJANDA) dependiendo de que éste pueda o no ser pensado con referencia a un sujeto concreto.

## **5. TEORÍA DE LA EXENCIÓN TRIBUTARIA. SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN**

### **A. Concepto de exención tributaria**

Para determinar qué deba entenderse por tal nos resulta imprescindible acudir a la moderna teoría de la exención tributario. Iniciada por SAINZ DE BUJANDA, y desarrollada recientemente por LOZANO SERRANO, se ha conseguido elaborar una teoría jurídica firme después de la falta de construcción dogmática de la institución de la que todos los autores se habían hecho eco. En efecto, frente a la denominada «*teoría tradicional de la exención tributaria*» que ve en ella «*la cara negativa*» del tributo,

surge la «moderna teoría de la exención» que pone de relieve su contenido positivo que se proyecta en la propia configuración del instituto tributario.

En tal sentido, y siguiendo a HERRERA MOLINA, se concibe la exención «*como elemento codefinidor del hecho imponible ... ;ya no es algo extraño al tributo que opera desde fuera del mismo, sino que es un instituto que coadyuva a una mejor definición del presupuesto del tributo y del deber de pago en que éste se resuelve. Por eso resulta ya innegable que la norma de exención forma parte de la disciplina del hecho imponible, contribuyendo a una más justa y exacta consideración del mismo*». Con ello puede afirmarse que «*el efecto desgravatorio es una situación objetiva configuradora de los elementos esenciales del impuesto e inseparable de ellos*». En definitiva, la exención es también una expresión del deber de contribuir en la que se verifica la realización del hecho imponible del tributo del que debe nacer, en principio, la obligación de pago, pero, sin embargo, no llega a producirse dicha circunstancia constituyendo, pues, una excepción a los efectos normales de la realización de aquél.

De ello puede fácilmente derivarse que si la exención constituye un elemento configurador del tributo, en principio, no habría problema en entender que dentro de la categoría de «*rentas sujetas*» se incluyen las exentas, pues la única función que cumple la exención es la de ayudar a hacer efectivos los principios que inspiran nuestro Ordenamiento Tributario, «*matizando* -según LOZANO SERRANO- *la obligación tributaria en los supuestos en que una excesiva uniformidad de la misma pudiera conducir a tratamientos contrarios a la equidad y a la propia justicia*».

Pues bien, para llevar a cabo esa matización sobre la obligación tributaria es preciso que exista una norma con rango de ley que así lo establezca. Es lo que se ha dado en llamar «*norma de exención*». Norma que será la responsable de que, pese a haberse realizado el presupuesto de hecho establecido por la ley (norma de sujeción), no nazca la obligación tributaria. Se requiere, por tanto, la concurrencia de dos normas con sentido contrapuesto. Una, la que define el hecho imponible y le asocia el nacimiento de la obligación tributaria. Otra, la norma de exención que evita que la anterior produzca sus efectos. Se trata de hipótesis en las que se verifica el hecho imponible, pero en las que sin embargo no llega a nacer la obligación tributario al evitarlo la norma de exención. O lo que es lo mismo: la exención viene a configurarse como una excepción de los efectos normales de la realización del hecho imponible, de forma que

determinados supuestos que, en principio, darían lugar al nacimiento de la obligación tributario por la técnica de la exención tributaria el legislador -atendiendo a la consecución de otros fines constitucionalmente respaldados- decide que dicho efecto jurídico no nazca o lo haga parcialmente. Dependiendo de que lo sea de una u otra forma, estaremos ante exenciones totales o parciales configurándose estas últimas como técnicas desgravatorias que afectan a la cuantificación de la prestación mediante deducciones de la cuota o reducciones en la base imponible. Asimismo, y dependiendo de que la exención se produzca en el ámbito de los obligados al pago, o que vaya indisolublemente unida al presupuesto de hecho, estaremos ante exenciones subjetivas u objetivas.

## **B. EXENCIÓN Y RESERVA DE LEY**

Teniendo presente la condición del hecho imponible del tributo como elemento esencial del tributo sujeto a reserva de ley, y partiendo de la función y del significado de la exención como elemento codefinidor del hecho imponible, es evidente que también los supuestos de exención caigan bajo el amparo del principio de legalidad.

Sobre el rango de la norma que contiene la exención debe mencionarse una Sentencia del Tribunal Constitucional (STC 6/1983), de 4 de febrero -reproducida por algunas otras como la Sentencia de 14 de junio (STC 51/1983-, y que se convirtió en el punto de mira de las críticas doctrinales en torno a la reserva de ley en materia de exenciones.

Esta Sentencia reconocía que la creación de una exención, como elemento esencial del tributo, debía estar sometida a la reserva de ley que se desprende de nuestra Carta Magna en materia tributario, pero no así su supresión ni cualquier otra regulación. Dicho de otra forma, y con palabras de nuestro más alto Tribunal: «... en el sistema constitucional español no rige de manera absoluta el principio de legalidad para todo lo atinente a la materia tributario ... (De manera que) la reserva de la ley se limita a la creación de los tributos y a su esencial configuración, dentro de la cual puede genéricamente situarse el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarios, pero no cualquiera otra regulación de ellas, ni la supresión de exenciones o su reducción o la de las bonificaciones, porque esto último no constituye alteración de elementos esenciales del tributo» (E J. 6.9,STC 6/1983, de 4 de febrero).



Censurada y criticada por los efectos perniciosos que produce en la estructura básica del sistema tributario, la doctrina no ha cejado en otorgar justificaciones que avalen una reserva de ley en materia de exenciones. Así, si una determinada materia se regula mediante ley, por aplicación del principio de jerarquía normativa, sólo mediante ley puede afectarse. También se aduce el contenido del artículo 134.2 de la Constitución; de forma que constituyendo un «gasto fiscal», y de do preverse en la Ley de Presupuestos, vendría a establecerse una específica reserva legal (LOZANO SERRANO, HERRERA MOLINA, ALONSO GONZÁLEZ). Además, principio de reserva de ley tiene como fundamento, entre otros, garantizar la autoimposición de manera que se asegure que cuando un ente público impone una prestación patrimonial a los ciudadanos cuente con la aceptación de su representantes (STC 185/1995, de 14 de diciembre), en el ámbito de las exención dicha función cobra mayor relevancia en el momento de su supresión, pues la eliminación de una exención hace surgir para el sujeto pasivo la obligación de pago del tributo, siendo éste el instante en el que deben garantizarse los derecho los ciudadanos.

De ello resulta manifiesto que la exención es un instituto sometido a res de ley «por razones intrínsecas a su contenido». «Formando parte la exención deber de contribuir, no puede, en efecto, ser escindido éste de manera que lo puestos gravados se sujetarán a la reserva de ley por razones propias, mientras que los supuestos exentos sólo se cubrieran por aquélla en cuanto constitutivos de una derogación de los primeros. Si a ello se añade ese contenido positivo en la exención se manifiesta, de concreción de unos principios de justicia o de definición de una necesidades y finalidades colectivas, sólo el legislador puede resultar competente para tal tarea, y de ahí la exigencia de la reserva de ley, en consonancia con ese fundamento material del principio a que antes se aludía. Siendo un aspecto del hecho imponible del tributo, todo él, en su integridad, se somete previsión legal, y en todos sus supuestos -exentos y gravados- por las mis razones» (LOZANO SERRANO).

### **C. Devengo de la exención**

Si la exención es un elemento codefinidor del hecho imponible y sus efectos se vinculan a la realización de aquél bajo ciertas circunstancias, parece lógico que el devengo de la exención se asocie a la verificación del presupuesto de hecho. O dicho de otro modo: tratándose de un efecto ligado a determinadas formas de realización del

hecho imponible es la producción de aquél el que determina el nacimiento de la exención de una obligación tributaria o de la obligación tributaria.

#### **D. Exenciones y derechos adquiridos**

Determina el artículo 15 de la Ley General Tributaria:

«Las normas por las que se otorguen exenciones o bonificaciones tendrán limitada su vigencia a un período de cinco años, salvo que se establezcan expresamente a perpetuidad o por mayor o menor tiempo, y sin perjuicio de los derechos adquiridos durante dicha vigencia».

La teoría de los derechos adquiridos implicaría que aquellos sujetos que hubiesen disfrutado de una exención o bonificación no podrían quedar afectados por una eventual modificación normativa que supusiese su supresión o reducción. Al respecto debe decirse que la exención, como modalidad de imposición, y como situación jurídica objetiva que deriva de la ley, podrá ser modificada o suprimida en aras de la evolución del Ordenamiento tributario impidiendo que pueda reconocerse a un sujeto pasivo un derecho adquirido a su mantenimiento tras una reforma tributario. El propio Tribunal Constitucional ha expresado su rechazo a la tesis de los derechos adquiridos en la Sentencia 27/1981, de 20 de julio, al considerarla irreconocible con el Estado social y democrático de Derecho y con propia Constitución, cuyo artículo 9.2 obliga a remover los obstáculos que impidan hacer efectivos los principios de igualdad y justicia ...

#### **E. Supuestos de no sujeción**

A ellos se refiere el artículo 29 de la Ley General Tributaria cuando dispone que: “La Ley, en su caso, completará la determinación concreta del hecho imponible mediante la mención de supuestos de sujeción”.

En íntima conexión con la exención, pero de naturaleza jurídica diversa, encontramos los supuestos de no sujeción. Si bien es cierto que con ambas figuras la obligación tributario no surge -evidentemente, la exención en este caso debería ser total-, la razón de ello es distinta. Simple y llanamente puede decirse que en los supuestos de no sujeción la obligación tributario no nace porque el acontecimiento que tiene lugar en el mundo de los hechos no cae bajo el campo de acción del hecho imponible. Dicho de otra forma: en la no sujeción no se realiza la hipótesis normativa prevista de forma

abstracta por el legislador en la norma que define el hecho imponible, esa acción no está gravada y bastará una interpretación correcta de la norma que contempla al hecho imponible para saber cuando estamos ante un supuesto de no sujeción.

Este rasgo definitorio, no obstante, puede no resultar identificable cuando el legislador decide fijar de manera positiva los supuestos que considera no sujetos. Ante tal situación parecería que la función que vendría a cumplir dicha previsión sería la misma que la norma de exención, no es así. En efecto, y como ha admitido la doctrina casi unánimemente, en este supuesto la norma que contempla de forma expresa supuestos de no sujeción tiene únicamente carácter didáctico, orientativo. Estaríamos ante una disposición aclaratorio que no tendría por qué aparecer prevista en una norma con rango de Ley -así ocurre con los supuestos de no sujeción que fija el artículo 3 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones-. Dicho con otras palabras: cuando nos encontramos con una norma expresa de no sujeción no puede considerarse que existan dos normas, sino una única norma jurídica que es la que determina el supuesto de sujeción, y un precepto de carácter aclaratorio que tiene como fin facilitar la interpretación de la norma de sujeción.

Confundidos tradicionalmente por el legislador -por ejemplo, en la redacción originaria del artículo 17 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se mezclaban ambos tipos de instituciones al recoger supuestos especiales de exención a la vez que declaraba no obtenidas en España determinadas rentas cuando esa misma condición suponía que no quedasen sujetas al Impuesto español-, no puede decirse baladí su neta diferenciación. Por ejemplo, una exención podrá ser sustituida por una subvención, cosa de imposible realización en los supuestos de no sujeción. Asimismo, mientras que los supuestos exentos quedan obligados al cumplimiento de cuantas obligaciones formales deriven de la realización del hecho imponible, en los no sujetos es evidente que dichas obligaciones formales no nazcan.

## **BIBLIOGRAFÍA**

**BERLIRI, A:** *Corso istituzionale di Diritto Tributario*. Volume primo. Edt. Giuffré, Milano. 1985.

**BLUMENSTEIN, E:** *Sistema di Diritto delle Imposte*. Traducción italiana de Francesco FORTE. Edt. Giuffrè, Milano. 1954.

**CASADO OLLERO, G:** «Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho Tributario. Evolución y estado actual». *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 59. 1988. Págs, 349, 367 y ss.

**CORTÉS DOMINGUEZ, M.:** *Ordenamiento tributario español*. Edt. Civitas, Madrid. 1985.

**CHECA GONZÁLEZ, C.:** *Hecho imponible y sujetos pasivos (Análisis jurisprudencia)*. Edt. Lex Nova, Valladolid. 1999.

**DE JUAN Y PFÑALOSA, J. L Y DE LUIS DÍAZ MONASTERIO, F:** «Consideraciones sobre la Teoría de las exenciones fiscales». *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*. Editorial de Derecho Financiero, Madrid. 1964.

**ESCRIBANO, F:** *La configuración jurídica del deber de contribuir Perfiles constitucionales*. Edt. Civitas, Madrid. 1988.

**FANTOZZI, A:** *Diritto Tributario. I*. Edt. Utet, Torino. 1991.

**FEDELE, A:** «A propósito de una recente raccolta di saggi sul «Porcedimento amministrativo tributario». *Rivista di Diritto Finanziario e Science delle Finanze*. 1971, 1.

**GIANNINI, A. D:** *I concetti fondamentale del Diritto Tributario*. Torino. 1956.

**HENSEL, A:** *Steuerrecht*. Traducción italiana de **Dino JARACH:** «Diritto tributario». Edt. Giuffrè, Milano. 1956.

**HERRERA MOLINA, P. M:** *I-a exención tributario*. Edt. Colex, Madrid, 1990.

**JARACH, D:** *El hecho imponible*. Edt. Abeledo-Perrot, Buenos Aires. 1971.

**LOZANO SERRANO, C:** *Exenciones tributarios y derechos adquiridos*. Edt. Tecnos, Madrid. 1988.

**LUCHENA MOZO, G.M:** *Retenciones e ingresos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Edt. Universidad de Castilla-La Mancha Albacete, 1995.

-«La relación jurídico-tributaria. El hecho imponible». **AA.VV.** *Manual General de Derecho Financiero*. Parte General. Tomos I y II. Editorial Comares. Granada. 1999.

**MICHELI, G.A.:** *Corso di Diritto Tributario*. Edt. Utet, Torino. 1985.

**NAWIASKY, H:** *Steuerrechtliche Grundfragen*. Traducción al español de Juan **RAMALLO MASSANET**. «Cuestiones fundamentales de Derecho tributario». Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1982.

**PÉREZ DE AYALA, J. L:** «Potestad administrativa y relación jurídica (I). La concepción de la relación tributario como relación de poder». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 79. 1969.

- «Potestad de imposición y relación tributario (II): las teorías sobre la relación jurídica tributaria y su revisión en la moderna doctrina». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 86. 1970.

**PUGLIESE, M:** *Istituzioni di Diritto Tributario*. Edt. Giuffrè, Milano. 1978.

**RODRIGUEZ BEREIJO, A:** *Introducción al Estudio del Derecho Financiero*. Estudios de Hacienda Pública, Madrid. 1976.

**SAINZ DE BUJANDA, F:** «Análisis jurídico del hecho imponible». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 60, 61 y 62. 1965 y 1966.

-«Teoría jurídica de la exención tributaria». *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*. Editorial de Derecho Financiero, Madrid. 1964.

**TIPKE, K./KRUSE, H. W:** «Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung. Kommentar zur AO 1977 und FGO». Köln. Kommentar sur §38 (Lfg. 68, octubre de 1992).

**VICENTE-ARCHE, F:** «Configuración jurídica de la obligación tributario». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 25. 1957.