

LECCIÓN 10

*LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA. EL HECHO IMPONIBLE. LA EXENCIÓN TRIBUTARIA.

LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

La LGT se sirve de la figura de la relación jurídica tributaria entre la Administración y el sujeto pasivo. La relación jurídica tributaria se aborda en el Título II de la LGT, va a ser una relación similar a las que se producen en el resto del ordenamiento, pero será una relación de carácter complejo ya que la aplicación de la norma tributaria da lugar a derechos, deberes y obligaciones entre el particular y la administración tributaria.

El artículo 17LGT nos define la relación jurídica tributaria: *1. Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos.*

2. De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento.

3. Son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias. Son obligaciones tributarias formales las definidas en el apartado 1 del artículo 29 de esta Ley.

4. Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.

Elementos que integran la obligación jurídica tributaria:

- Obligación tributaria principal

Se regula en el art.19LGT: *La obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria.* Que no es equivalente a la relación jurídica tributaria. En la obligación tributaria principal lo que se persigue es que el particular pague una cantidad de dinero a favor del Estado en función de un tributo, por lo tanto es una obligación pecuniaria de carácter dinerario. Es el núcleo de la relación jurídica tributaria y de ella surgirán otras obligaciones.

- Otras obligaciones de carácter pecuniario

Por ejemplo, el empresario efectúa una retención de la cantidad pagada al asalariado que debe ingresar a la Administración Tributaria, se trata de una obligación tributaria que no es la principal, la principal es la obligación del asalariado de presentar la declaración.

- Obligaciones accesorias:

Por ejemplo, el pago de los intereses de demora, es una obligación accesoria que existe porque existe la principal.

Obligaciones tributarias materiales:

Las obligaciones tributarias materiales son obligaciones tributarias pecuniarias (consisten en la entrega de una determinada cantidad de dinero); las obligaciones tributarias accesorias acompañan a la principal (los arts. 25 y ss. regulan algunas de estas). Estas obligaciones, la principal y la accesoria, son distintas; la principal surge por la realización del hecho imponible, la accesoria surge por otro hecho diferente (por ej.: por no pagar en el tiempo debido la obligación tributaria principal).

Obligaciones tributarias formales:

Reguladas en el art.29.1LGT: *1. Son obligaciones tributarias formales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros. Son los llamados “deberes de carácter formal”. Obliga la normativa a llevar a cabo un determinado comportamiento, por ejemplo: presentar la declaración, expedir facturas, soportar inspecciones (aunque esto supone soportar un determinado comportamiento, no llevarlo a cabo).*

Son deberes que se imponen no sólo al particular, sino también a los terceros, por ejemplo: supuesto en el que la administración está inspeccionando a un sujeto y no obtiene los datos correspondientes, entonces una de las potestades de la administración es la de dirigirse a los proveedores o clientes para que le proporcionen información. Otro ej.: la entidad bancaria debe prestar los datos sobre los movimientos bancarios del sujeto pasivo; esta entidad bancaria es un tercero.

Generalmente la administración adopta una posición activa, mientras que el particular está obligado a deberes; pero hay determinados casos en los que la situación es la contraria, las obligaciones y deberes surgen para la administración tributaria (art.30LGT y ss), por ejemplo: cuando la administración tributaria tiene que efectuar devoluciones, en este caso es el particular el que tiene el derecho.

La relación puede surgir también entre dos particulares, la LGT las llama “obligaciones entre particulares derivadas del tributo” en su art.24:

1. Son obligaciones entre particulares resultantes del tributo las que tienen por objeto una prestación de naturaleza tributaria exigible entre obligados tributarios.

2. Entre otras, son obligaciones de este tipo las que se generan como consecuencia de actos de repercusión, de retención o de ingreso a cuenta previstos legalmente.

Ej.: en el IVA, cuando hay que pagarlo el sujeto pasivo es el profesional que presta el servicio o bien, pero luego este sujeto pasivo al entregarle la factura al cliente en ella se incluye el IVA que ha pagado, de tal modo que el que soporta económicamente el IVA es el cliente. En estos casos en que el empresario repercute el IVA al cliente estamos ante una obligación entre dos particulares, que tiene su origen en la aplicación del tributo.

Aún así el carácter de derecho público de la relación jurídica tributaria hace que responda a una serie de principios que la separan de las relaciones de derecho privado. Por tanto, las partes no podrán alterar los elementos de la relación jurídico tributaria. Por ejemplo: en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales el sujeto obligado es el comprador, las partes pueden pactar que lo pague el vendedor. Pero este pacto no tiene efectos ante la administración, sólo ante las partes, por eso la administración, en su caso, reclamará al comprador.

La relación jurídica tributaria tiene sustanciales diferencias con la obligación de Dcho. Privado. En la primera se protege el deber de contribuir a los gastos públicos, y el acreedor (la Admón. Tributaria) actúa para cumplir fines públicos. El art.18LGT: *El crédito tributario es indisponible salvo que la Ley establezca otra cosa.* Se refiere a la “disponibilidad del crédito tributario”, supone un cargo para el particular y un derecho de crédito a favor de la administración.

El art.18LGT establece un principio que es distinto al que rige en el derecho privado, en donde el acreedor puede renunciar a su derecho de crédito; en el ámbito tributario la administración no puede disponer del derecho de crédito porque se lo otorga el ordenamiento jurídico.



EL HECHO IMPONIBLE (NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA PRINCIPAL)

En el régimen jurídico de la relación jurídica tributaria está el de la obligación tributaria principal, que es la obligación de pago.

Partimos de la base de que la relación surge “ex lege”, esto quiere decir que va a ocupar un lugar central la situación de hecho a partir de la cual surge la obligación tributaria, este hecho se conoce como “hecho imponible”.

El hecho imponible viene definido en el art.20LGT: *1. El hecho imponible es el presupuesto fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.*

2. La Ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción

La formación de este concepto deriva del hecho punible en derecho penal. El hecho imponible es el elemento fundamental de cada tributo, todo el régimen de un impuesto va a estar concentrado en el hecho imponible. Cuando se produce el hecho imponible nace la relación jurídica principal (la obligación).

En el art.6 de la ley reguladora del IRPF ya se señala todos los hechos que van a ser constitutivos del hecho imponible, lo mismo ocurre con otros impuestos (art. 7 de la ley reguladora del impuesto de transmisiones patrimoniales, art.4 del la ley reguladora del IVA...). Por lo tanto la definición del hecho imponible aparece siempre al principio de la ley reguladora de cada impuesto.

Principales elementos del hecho imponible:

- El aspecto material:

El aspecto material del hecho imponible es el hecho imponible en sí. En el caso del IRPF el objeto del impuesto es la materia sobre la que recae el impuesto, osea, la renta. El objeto del hecho imponible no coincide con el hecho imponible en sí (que en este caso sería la obtención de la renta), aunque forma parte de él.

La relación entre ellos es que el hecho imponible recae sobre el objeto en un momento determinado, la renta se grava en el momento de la obtención por parte del contribuyente. Teóricamente podría gravarse la renta en el momento del consumo, pero el hecho imponible sería el empleo de esa renta, no su obtención. Pero la ley si va a tener en cuenta determinados usos de esa renta, por ejemplo, si se usa para la compra de vivienda la ley concederá una reducción.

En el impuesto de transmisiones patrimoniales, ¿cuál es el objeto?¿qué es lo que se quiere gravar? Pueden ser los elementos patrimoniales en si, el tráfico jurídico o económico...

En el caso del IVA el hecho imponible está constituido por las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizados por el profesional o empresario en el ejercicio de esa actividad profesional, si se hace al margen de esa actividad no tiene IVA. Sin embargo, en el art.1 de la ley reguladora del IVA: *El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las siguientes operaciones:*

- a. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.*
- b. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.*
- c. Las importaciones de bienes.*

Se dice que es un tributo de naturaleza indirecta, que recae sobre el consumo, por lo tanto el objeto sería el consumo, pero ¿qué relación hay entre el consumo y las entregas de bienes y prestaciones de servicios y demás? Pues a través del “mecanismo de la repercusión”: cuando el



empresario presta un servicio se produce el hecho imponible, pero el empresario (sujeto pasivo) va a tener que repercutirle la cuota del IVA al cliente, en definitiva, quien soporta el IVA es el cliente aunque luego quien lo ingresa a la administración sea el empresario. Por lo tanto el impuesto recae sobre el consumo. Así se define como hecho imponible algo distinto del consumo, más fácilmente controlable, pero quien soporta el impuesto es el consumidor final.

El hecho imponible siempre es de naturaleza jurídica, porque la ley define siempre los elementos que utiliza. En el IRPF el hecho imponible es la obtención de renta, a efectos de la LGT lo importante es el significado de renta y define lo que se entiende por la misma. Dentro elemento material podemos encontrar formas muy distintas de definir el hecho imponible (en el IRPF la renta puede ser de diversas maneras y puede obtenerse de diferentes formas.

- La dimensión espacial:

En algunos casos el hecho imponible tiene una vinculación muy clara con el elemento espacial, es el caso del impuesto sobre transmisiones patrimoniales donde el hecho imponible es la transmisión onerosa que se realizará en un lugar determinado.

En otros casos la situación es más compleja:

- En el IRPF la renta puede ser muy variada y según el tipo de renta vincularlo a un territorio puede ser muy complicado, como en el caso de los rendimientos de capital mobiliario. Por lo general se grava la renta mundial del sujeto, con independencia del lugar en donde se haya obtenido. En el IRPF de no residente (que grava la renta que obtienen las personas físicas españolas no residentes) las personas físicas no residentes obtienen rentas en España, y será necesario establecer normas precisas para determinar cuando una renta ha sido obtenida en territorio español.

- En el IVA el hecho imponible es *a. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales. b. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes. c. Las importaciones de bienes.* En algunos casos la dimensión espacial es complicada en ciertas prestaciones de servicios, por ejemplo el servicio de un despacho de abogados en el que el contrato con el cliente de un país determinado se firma en un país diferente y se ejecuta en otro. En el IVA hay normas para delimitar la dimensión espacial en estos casos complejos.

- La dimensión temporal:

Hay dos tipos de hechos imponibles atendiendo a este factor:

- De carácter instantáneo: se trata de hechos que están perfectamente agotados en el tiempo. Es el caso del impuesto sobre transmisiones patrimoniales, una transmisión no plantea problemas desde el punto de vista temporal pues se entenderá realizado el hecho imponible cuando tenga lugar la transmisión.

- De carácter duradero: es el caso del IRPF, donde el hecho imponible es la obtención de renta, que no es un hecho instantáneo, no tiene delimitación temporal clara. En estos casos la ley debe establecer “períodos impositivos” (determinados períodos de tiempo que coinciden con el año natural) y reglas que determinen a qué período impositivo se imputan determinadas obtenciones de renta. En el caso del IVA parece que estamos ante un caso de hecho instantáneo, pero se puede llegar a pensar que es periódico: si tomamos como referencia la liquidación del impuesto el sujeto no presenta tantas declaraciones como hechos imponibles ha realizado; en cambio, si tomamos como referencia el sistema de que el contribuyente realiza declaraciones periódicas de cuantas prestaciones haya realizado en ese período de tiempo se habla de “períodos de liquidación”, se quiere indicar que se periodifica a efectos de la liquidación del impuesto.

Cobra importancia el art. 21LGT 1. *El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.*

La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la Ley de cada tributo disponga otra cosa.

2. La Ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo.

Ahí encontramos el concepto de “devengo”, determinadas circunstancias del sujeto pasivo son examinadas también, y la fecha a la cual se van a referir estos tipos de situaciones es el “devengo”. Las circunstancias a tener en cuenta se van a referir a la fecha del devengo salvo que la ley diga otra cosa.

- El aspecto cuantitativo:

Viene implícito en la propia naturaleza del hecho imponible: En el IRPF la renta tiene siempre dimensión cuantitativa; en el ITP los bienes que se transmiten tienen un determinado valor; en el caso del IVA a cambio de esa entrega de un bien o servicio prestado se va a percibir un determinado importe. Es obvio si se piensa en el fundamento de la obligación tributaria, o sea, pagar una determinada cantidad de dinero.

En la regulación de los impuestos este aspecto cuantitativo se lleva al capítulo de la base imponible, que no es otra cosa que la dimensión cuantitativa del hecho imponible.

- El aspecto subjetivo:

Hay un determinado sujeto que realiza el hecho imponible y es la presencia del sujeto lo que constituye la regulación de ese hecho imponible. En el caso del hecho imponible del ITP los sujetos son irrelevantes para la existencia del impuesto, lo que importa es la situación fáctica. En cambio en el IRPF se habla del “contribuyente”, para gravar ese impuesto es necesario que haya una persona que obtenga una renta, y lo que se grava es el conjunto de renta de un determinado contribuyente. En el IP lo relevante es que ese bien sea titularidad de un determinado sujeto, porque sin él no se extiende la realización del hecho imponible.

LA EXENCIÓN TRIBUTARIA

Hay casos en los que aunque se produzca el hecho imponible no dará lugar a una relación jurídica tributaria, ahí se daría el caso de exención tributaria. Hoy en día la tendencia es a hablar de beneficios fiscales que es un campo mucho más amplio.

En el artículo 22LGT encontramos la definición: *Son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la Ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal.* Un matiz importante es que habla de la “obligación tributaria principal”, es decir, de la obligación de pago; pero no exime de las obligaciones de carácter formal (prestar declaraciones, llevar la contabilidad, soportar inspecciones...). Ej: en la Ley 35/2006 reguladora del IRPF se dice en el art.6 que constituye el hecho imponible

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 renta que se establezcan por ley.

3. A efectos de la determinación de la base imponible y del cálculo del Impuesto, la renta se clasificará en general y del ahorro.

4. No estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

5. Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital.

El art. 7 regula las rentas exentas, su percepción constituye el hecho imponible, pero no va a surgir la obligación jurídica tributaria

l. Los premios literarios, artísticos o científicos relevantes, con las condiciones que reglamentariamente se determinen, así como los premios Príncipe de Asturias, en sus distintas modalidades, otorgados por la Fundación Príncipe de Asturias.

b. Las ayudas de cualquier clase percibidas por los afectados por el virus de inmunodeficiencia humana.

o. Las gratificaciones extraordinarias satisfechas por el Estado español por la participación en misiones internacionales de paz o humanitarias, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Diferencias de la exención con las figuras de “no sujeción”:

En el art.20LGT, donde se define el hecho imponible, se hace una mención a los supuestos de no sujeción. Si acudimos a la Ley 35/2006 reguladora del IRPF sólo encontraremos exenciones, pero en las leyes reguladoras de otros impuestos encontramos las dos figuras.

- En los supuestos de exención el sujeto pasivo realiza el hecho imponible, pero la ley dispone que no dará lugar a la relación jurídica tributaria; en cambio, en el caso de no sujeción el sujeto no llega a realizar el hecho imponible.
- En la exención las normas tienen carácter constitutivo, no dan lugar a dudas de ningún tipo; en cambio, en las de no sujeción son de carácter didáctico. Por ejemplo, en la ley 37/1992 reguladora del IVA se define el hecho imponible y en el art.7 se establecen supuestos de no sujeción, en el apartado 5 se refiere a los servicios de una persona funcionaria o asalariado de una sociedad, no haría falta que la ley lo dijese, puesto que el funcionario no es ni empresario ni profesional, no encaja ya en el hecho imponible. En el apartado 1 la duda está en saber si esa transmisión está dentro o fuera de la actividad empresarial; aquí la ley dice que es un supuesto de no sujeción porque no se ha realizado el h.i. En el apartado 8 en relación con hecho imponible, si la prestación de un servicio por una entidad local (supuesto de no sujeción), pero si lo presta por medio de una empresa o entidad mercantil sí se produciría el h.i. En el art.20 de la misma ley encontramos supuestos de exención, como el apartado 2 donde se habla de prestaciones de servicios médicos que están sujetos al impuesto, caben en el hecho imponible, lo que sucede es que la ley por razones de tipo social las declara exentas de la obligación jurídica principal. En los casos de no sujeción hay dudas sobre si se realiza o no el hecho imponible.

Tipos de exenciones:

- Objetivas: atienden al hecho o acto que se declara exento, la exención se concede en virtud de ese hecho.
- Subjetivas: la ley declara exentos los hechos que realiza determinado sujeto. Lo relevante aquí es el sujeto que realiza el hecho.



En el art. 45 de la ley reguladora del ITP se diferencia entre exenciones objetivas (*Los anticipos sin interés concedidos por el Estado y las Administraciones Públicas, Territoriales e Institucionales*) y subjetivas (*La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español*).

- **Mixtas:** se tienen en cuenta las dos circunstancias anteriores, el sujeto y el hecho y que además pueden ser parciales o totales al mismo tiempo. Por ejemplo, en la ley reguladora del IS el hecho imponible es la obtención de renta por la sociedad, en el art.9 se mencionan exentos a determinadas entidad, se trataría de una exención subjetiva, pero en el apartado 3 dice que estarán exentas sólo determinadas entidades, por lo tanto también es una exención parcial.
- **Totales:** cuando se da el supuesto el sujeto queda liberado del pago.
- **Parciales:** el sujeto si se da el supuesto tendrá que pagar una parte de la obligación tributaria. Por ejemplo en el IRPF hay beneficios de carácter tributario que reducen la cantidad a pagar pero no la anulan, es el caso de la deducción por adquisición de vivienda. En otros casos este beneficio aunque sea parcial se puede aproximar a una exención total, por ejemplo en el art.28 de la ley reguladora del IS se regulan los tipos de gravamen, hay un tipo general y otros particulares, uno de esos particulares es el caso de las SICAP y otras bonificaciones del 99%. Otro caso es la letra "i" del art.7 de la ley reguladora del IRPF, se trata de una exención parcial incardinada en una lista en las que están de carácter total. Una exención muy llamativa es la del art.28.6 del IS, la ley no declara este supuesto como exento sino que dice que tributa al 0%.
- **Permanentes:** son los casos en los cuales el ordenamiento otorga una exención sin plazo de vigencia, hasta que se derogue o cumpla el beneficiario.
- **Temporales:** la propia norma establece la vigencia de la exención. Son las exenciones menos habituales, pero han sido frecuentes en los supuestos de impuestos que gravan determinado tipo de viviendas de protección oficial.

Es una distinción que ha dado lugar a polémicas porque hay autores que han entendido que, en el caso de exenciones de carácter temporal, la ley estaría otorgando al beneficiario un auténtico derecho adquirido. La consecuencia es que el beneficiario podría disfrutar de esa exención con independencia de que la norma que otorga la exención sea derogada. Las exenciones permanentes o indefinidas podrían ser modificadas y dicha modificación se les aplicaría a los beneficiarios. El TC abordó esta cuestión, se trataba de un supuesto de modificación de una exención de carácter temporal, se reducía su plazo de vigencia, se trataba de elucidar si los que venían disfrutando de esa exención no podían ser privados de ese derecho adquirido. El TC dice que el reconocimiento de la exención puede ser afectada por la normativa posterior y no ha lugar a ningún derecho adquirido.

Es frecuente encontrar en disposiciones transitorias de la ley la modificación de ciertas exenciones.

Exenciones y beneficios fiscales:

La figura de la exención ha ido experimentando un cambio, va adoptando perfiles propios y no encaja con la idea tradicional de exención. En la ley actual encontramos beneficios fiscales que parecen exenciones.



- Por ejemplo, una persona física con participaciones en un fondo de inversión inmobiliario que en un momento concreto necesita dinero, decide vender esas participaciones y las transmite, como consecuencia adquirirá dinero que dará lugar a una ganancia patrimonial que es una renta y debería tributar por ella. La ley reguladora del IRPF dispone que en estos casos si la persona reinvierte en otro fondo en un plazo determinado y con unos requisitos no se tributará por la ganancia patrimonial, pero se tributará posteriormente si se transmiten las participaciones posteriores. Se incita al sujeto pasivo a volver a suscribir participaciones en otro fondo.

Lo mismo ocurre con los fondos de pensiones, que se concede una deducción en el IRPF por el importe que se pague al fondo de pensiones, aunque esos fondos si van a tributar cuando se reciban las cantidades del plan de pensiones.

- Otra figura peculiar que se concede una bonificación del 100% de la cuota, lo que produce el efecto idéntico a la exención.

Peculiaridades de la figura de la exención:

- En algunos supuestos la Administración o el sujeto pasivo aplica directamente el beneficio, ocurre con el IRPF en la deducción por adquisición de vivienda.
- En el extremo opuesto hay beneficios que para ser aplicados necesitan de autorización de la Administración Tributaria que reconozca la posibilidad de aplicación del beneficio. Es el caso de la letra "1" del art.7 de la ley reguladora del IRPF (premios literarios, artísticos o científicos..) el organizador del premio debe haber recibido el otorgamiento de la exención por parte de la Administración Tributaria.

Cuando la Administración tiene que reconocer con carácter previo la exención se llaman requisitos de carácter "rogado".

- Una situación intermedia se da cuando lo que la norma exige para disfrutar de la ventaja es que hay que comunicarlo previamente a la Administración tributaria. Es lo que se llama requisito de la comunicación previa. Por ejemplo, en la fusión de sociedades no es necesario un acto expreso de la Administración reconociéndola o no.

Posibilidad de que el sujeto pasivo renuncie a la exención:

Está prevista en la ley reguladora del IVA. En ocasiones el que una operación esté exenta impide que se practique la deducción de determinadas cuotas, por eso algunas entidades piden que se supriman las exenciones.

Las sanciones son normalmente pecuniarias, pero se regulan también sanciones no pecuniarias, una de ellas consiste en no disfrutar de determinados beneficios de carácter tributario.



