

La relación jurídica tributaria y su elemento generador en el Derecho positivo español

I

1. La Reforma Tributaria de 1963-1964 constituye, sin duda alguna, la más importante y ambiciosa de todas las llevadas a cabo en España desde aquella memorable de don Alejandro Mon en 1845.

Fué precedida—como ninguna otra—de importantes estudios financieros, patrocinados y dirigidos por el Ministerio de Hacienda. Y con justificada preocupación, el propio Ministerio ofreció a la consideración del país, y especialmente de sus más caracterizados organismos Consultivos y Corporativos, un bien redactado «Memorándum», en el que se contenían las directrices y objetivos del pensamiento reformador. «Memorándum», que, *aun sin concretar las bases de orden técnico que habrían de informar la futura normativa fiscal y los nuevos esquemas tributarios*, constituye una pieza fundamental del proceso reformador y un importante alegato doctrinal sobre los propósitos y finalidades que justificaban la Reforma y sobre los medios instrumentales que la técnica jurídica y financiera debía ofrecer para su realización.

Es lo cierto que los objetivos fundamentales de la Reforma responden a los puros principios de la ciencia financiera. Principios que el citado «Memorándum» del Ministerio de Hacienda recuerda y concreta en los términos siguientes:

- a) Finalidad recaudatoria o razón de rendimiento.
- b) Justa distribución de la carga tributaria.
- c) Servicio a la política económica y social del Estado.

Concretando nuestro objetivo a esta esencial *finalidad del justo reparto de la carga tributaria*, de subrayar es que—según el «Memorándum»—se pretende obtener mediante un adecuado perfeccionamiento de la técnica fiscal y su acomodo a los principios y avances de las ciencias económica y financiera. Y se concretan tales criterios de perfeccionamiento:

- a) *En una revisión general de las estructuras de nuestro Sistema Tributario.*
- b) *En la consolidación del principio de unidad en toda la actividad fiscal.*
- c) *En una adecuada ordenación de la Administración tributaria.*
- d) *Y, por último, con un perfeccionamiento en la técnica formal de la legislación fiscal.*

Como puede apreciarse, el esquema de objetivos que inspiraron la Reforma resulta complejo y ambicioso. Y es de reconocer en justicia—como apuntaba al comienzo—que la Reforma responde a un loable criterio de saneamiento financiero y de racionalización en los conceptos y en las técnicas impositivas; que ofrece un cuadro general de tributos, verdadero exponente simplificador de la enorme diversidad de impuestos que caracteriza el sistema reformado, y que orienta su desenvolvimiento con acierto técnico, ponderación política y valoración social del principio distributivo de la carga fiscal.

2. Estimo conveniente subrayar un punto muy importante, relativo a la técnica formal de la Reforma Tributaria: la Ley General Tributaria de 1963.

La Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963—quizá la *innovación* de más rango sustantivo y trascendencia de toda la Reforma—constituye una feliz realización de nuestro Derecho positivo. Y fué concebida por el legislador:

a) Como un elemento de técnica formal en la estructuración orgánica y legislativa de la Reforma.

b) Y como instrumento jurídico en el desarrollo de la misma. Esto es, como un elemento activo en la consagración y cumplimiento de los principios de legalidad y justa distribución de la carga tributaria.

A) *Como elemento de técnica formal legislativa*—y a tenor de su artículo 1.º—, la Ley General Tributaria habría de ser un exponente de principios básicos contenidos en reglas y normas jurídicas que son comunes a todos los tributos y que determinan los procedimientos para su establecimiento y exacción.

La idea se corresponde con los conceptos y aspiraciones de la doctrina y el Derecho comparado.

a) *La idea de una Ley General Tributaria en los trabajos doctrinales.*

Tal vez por su derivación y desgaje del Derecho administrativo, el moderno Derecho financiero es una disciplina jurídica que ha de verse, necesariamente, afectada por las dificultades técnicas y de valor práctico que tanto entorpecen y complican la codificación, el estudio y la aplicación de las normas administrativas. Y lo mismo cabe decir del Derecho tributario, que es aquella parte del Derecho financiero, que desarrolla los conceptos y la normativa aplicable a los impuestos como recursos económicos del Estado.

La multiplicidad de impuestos y sus constantes modificaciones para adaptarse a las mudables coyunturas económicas del país, los criterios de oportunidad que inspiran la acción fiscal y la ineludible variedad legislativa que corresponde a la pluralidad de tributos, son circunstancias que, juntas y conjugadas, explican las aludidas dificultades de cualquier tentativa codificadora.

Mas ocurre que, no obstante la fuerte «personalidad» de las normas que integran el Derecho tributario, su realidad como disciplina autónoma, ha de fundamentarse en un conjunto de principios y de conceptos propios, con categoría y entidad de *normas generales de derecho*. Si su naturaleza autónoma se apo-

ya en el acotado ámbito de realidades sociales y económicas sobre las cuales opera—obtención, administración y aplicación de los recursos tributarios del Estado—*el fundamento ontológico de su normativa ha de descansar, necesariamente, en un conjunto de principios y de bases técnicas que le sirvan de teórica sustentación.*

«Una rama del Derecho—recuerda el profesor SÁINZ DE BUJANDA—no consiste sólo en un conglomerado de preceptos positivos; requiere, además, la existencia de criterios definidores e interpretativos de *rango fundamental*, que impriman unidad y armonía a los mandatos de la Ley» (1). Y, según PUGLIESE, al Derecho financiero corresponde el estudio sistemático de las normas que regulan la obtención, administración y erogación de los recursos económicos del Estado, a la vez que el estudio de las *relaciones jurídicas entre los poderes y órganos del Estado y sus ciudadanos*, que derivan de tales normas (2). En análogos términos se produce GIANNINI (3), así como MARIANO DAMELLO, para quien una rama del Derecho no puede considerarse autónoma porque ciertas relaciones jurídicas aparezcan reguladas en normas particulares. *Son los principios generales los que establecen y fundamentan la autonomía de una rama del Derecho* (4). Y para URÍA, en fin, la formación de conceptos y principios peculiares servirá de guía al intérprete de la Ley positiva y contribuirá a poner unidad, con criterio rigurosamente científico, en la actual variedad de normas que rigen el impuesto (5).

Algún sector de la doctrina—representado por los civilistas franceses—ha entendido, al respecto, que el Derecho común o civil, base normativa de toda la vida social, tiene sobre las Leyes tributarias una eminente hegemonía. Que los principios jurídicos generales que el Derecho común proclama son de riguroso respeto para todos los cuerpos legales del ordenamiento positivo. Y que existe un «fondo jurídico común», que subordina el Derecho fiscal al De-

(1) *Hacienda y Derecho*, tomo I, pág. 28.

(2) *Instituciones de Derecho financiero*, F. C. E., 1939, pág. 22.

(3) *Elementi di Diritto finanziario*, Milano, 1945, pág. 3.

(4) *La autonomia di Diritto—in particolare del Diritto finanziario—nell'unità del Diritto*, «Revista de Diritto Finanziario», Sec. fin., 1941, pág. 1, según cita de SÁINZ DE BUJANDA, en obra citada, tomo I, pág. 45, nota 7.

(5) *Derecho mercantil*, tomo I, pág. 41.

recho común o civil. En definitiva, como advierte el profesor SÁINZ DE BUJANDA, han sido los juristas de hoy quienes se han asomado por primera vez al ordenamiento jurídico positivo de la Hacienda Pública para indagar y definir los principios fundamentales que sirven de base teórica al Derecho financiero (6). Y cuya labor de investigación y estudio, con base en el concepto esencial de relación jurídica, ha permitido la acomodación de la idea normativa del Derecho tributario, que, junto a los otros conceptos fundamentales del Derecho público, ha orientado y dirigido la sistematización de las normas fiscales y la elaboración de conceptos fundamentales propios.

b) *La idea de la Ley General Tributaria en el Derecho comparado.*

En el Derecho comparado europeo también se aprecian realizaciones varias de la unidad orgánica en la reglamentación jurídica fiscal. Desde la Ordenanza Tributaria alemana de 19 de diciembre de 1919, a modo de Código general de principios tributarios que da fuerza de Ley al concepto de relación jurídica fiscal y su desenvolvimiento, hasta el *Codex general des impost*, de 6 de diciembre de 1950, en Francia, pasando por las tímidas Leyes generales sobre aspectos parciales de la tributación que rigen en Italia y Bélgica, no obstante el autorizado parecer de los profesores GIANNINI, ZINCALLI y COART-FESSARD, todos en la línea de la unidad, y generalidad de las normas fundamentales tributarias.

B) *Como instrumento jurídico operante en el justo reparto de la carga fiscal*, la Ley General Tributaria contiene—y pretende establecer—un sistema de garantías jurídicas. Y a modo de Derecho sustantivo y fundamental:

a) Establece el proceso de originación y viabilidad de la relación jurídica tributaria.

b) Fija el alcance de los derechos y obligaciones que la misma genera para la Administración y los administrados.

(6) Obra citada, tomo I, págs. 44 y 45.

c) Y, por último, proporciona un repertorio de principios básicos de indudable provecho para el contribuyente y fundamento a la jurisprudencia administrativa y fiscal, según se reconocía y declaraba en el ya comentado «Memorándum» del Ministerio de Hacienda, preparatorio de la Reforma Tributaria.

He aquí, pues, dos conceptos fundamentales sobre los cuales habremos de centrar nuestras reflexiones en este trabajo: *la relación jurídica tributaria* y su elemento generador *el hecho imponible*.

II

LA RELACION JURIDICA TRIBUTARIA

A) *Su concepto, naturaleza y contenido.*

1. Las normas tributarias, de Derecho público y carácter imperativo, son fuente generadora de un *cualificado deber jurídico general*: contribuir al sostenimiento de las cargas y servicios del Estado, según límites de cuantía y oportunidad que las propias leyes tributarias establecen. Así nos dice el profesor GIANNINI que «la determinación de los casos en que se debe el impuesto, de las personas obligadas al pago, de su cuantía y de los modos y forma en que el propio impuesto debe ser liquidado y recaudado, es materia que en el Estado moderno aparece regulada por el ordenamiento jurídico, con *disposiciones imperativas, a cuya observancia quedan obligados, tanto los órganos del Estado como las personas sujetas a su potestad*» (7).

Este deber jurídico general de tributar es *efecto natural del poder impositivo* del Estado. Que en el moderno Estado de Derecho es un auténtico *poder jurídico*, caracterizado, al respecto:

(7) *Instituzioni di Diritto tributario*, Milano, 1960, 8.^a edi. trad. del profesor SÁINZ DE BUJANDA, pág. 86.

a) Por ser ejercitable, tan sólo, dictando leyes reguladoras de la exacción tributaria y que se agota, precisamente, por este ejercicio de facultades legislativas (8).

b) Y porque requiere, como esencial complemento, una reglada actividad administrativa del Estado. Una vez dictada la norma tributaria—subraya el profesor SÁINZ DE BUJANDA (9)—, el ente público deja de ejercitar facultades impositivas y *la posterior actividad de sus órganos de administración* resulta ser de *naturaleza meramente gestora*. No se dirige a imponer el tributo—que ya ha sido establecido y regulado por la Ley—, sino a hacerlo efectivo.

Pero las Leyes tributarias, que operan siempre sobre situaciones jurídicas de contenido económico, desarrollan su normativa con sujeción a determinados principios y a una especial técnica de elaboración. Pues si los bienes materiales que soportan el gravamen fiscal—la riqueza imponible—constituyen la *fuerza del tributo*, el *presupuesto objetivo de la imposición* es el acto, negocio o fenómeno de contenido económico que la propia Ley establece como causa y fundamento de la carga tributaria. Y a la técnica jurídica corresponde definir el nexo entre ambos postulados y determinar, dentro de los límites constitucionales, los presupuestos de hecho a los que la Ley asocia el deber jurídico de tributar, configurando, definiendo y valorando tales situaciones concretas, según los principios que animan la norma (10).

Pues bien, cuando el deber jurídico general se particulariza frente a una determinada situación de hecho y surge la pretensión tributaria concreta—exigible por el Estado o Ente público, en cuyo beneficio se establece y configura la prestación—, estamos en presencia de una relación jurídica tributaria. El ejercicio del poder impositivo ha de acomodarse—por principio de legalidad constitucional—a los cauces normativos de la relación jurídica. De ahí que los términos pasivo y activo de la relación se correspondan,

(8) DINO JARACH, *Curso de Derecho tributario*, Buenos Aires, 1957, vol. I, página 13.

(9) Obra citada, tomo II, pág. 283.

(10) Vid. *Derecho civil de España*, de FEDERICO DE CASTRO, vol. II, págs. 16 a 18. Y también *Hacienda y Derecho*, del profesor SÁINZ DE BUJANDA, tomo II, páginas 283 a 289.

respectivamente, con las titularidades del deber jurídico tributario particular y del derecho a exigir su cumplimiento.

2. Por razón del objeto, la relación jurídica tributaria es de *naturaleza compleja*. Viene integrada por un conjunto de derechos y obligaciones, entre la Administración fiscal y el contribuyente, que se coordinan bajo el denominador común de un mismo hecho imponible. Y su contenido se concreta en los distintos momentos que son de apreciar en la vida de la propia relación.

Autores, como el profesor FENECH, entienden al respecto—siguiendo a ALLORIO—que el núcleo de relaciones entre la Administración y el contribuyente se compone de tres tipos o especies de relaciones jurídicas, a saber: la *relación pretributaria*, relativa a la obligación de declarar el hecho imponible, y que corresponde al sujeto pasivo del impuesto; la *relación tributaria principal*, surgida por efecto inmediato del acto impositivo de la Administración, y, por último, la *relación tributaria dependiente o de responsabilidad subsidiaria*, por impago del deudor directo o principal (11). Sin embargo, la más extendida y autorizada doctrina—GIANNINI, PUGLIESE, SÁINZ DE BUJANDA, PÉREZ DE AYALA, etc.—coincide en sostener que la relación jurídica tributaria responde a un *esquema unitario*. Aunque en la vida de la relación sean de apreciar diferentes etapas o periodos de actuación por parte de la Administración y del contribuyente, todas ellas responden a la *unitaria finalidad* de concretar el gravamen impositivo y consumir la exacción de la deuda tributaria.

Los aludidos momentos que se aprecian en la vida de la relación jurídica tributaria suelen ofrecerse bien diferenciados, a saber:

a) *La realización del hecho imponible*, determinante del nacimiento de la realización jurídica, se produce por el acto o situación tipificada en la Ley como presupuesto de la imposición.

Tal realidad jurídica provoca el surgimiento de vínculos obligacionales entre el contribuyente—como sujeto pasivo—y la Administración Fiscal, como sujeto activo o acreedor. Y el alcance de la obligación se limita, en esta primera etapa, a *declarar* ante la Ad-

(11) *Derecho procesal tributario*, Barcelona, 1949.

ministración *que el hecho imponible se ha producido*. En definitiva, a seguir determinado comportamiento, a cumplir una concreta *prestación de hacer*.

b) *Formalización del acto impositivo*, por el que la Administración delimita y concreta el contenido de la *obligación tributaria*.

Producido el hecho imponible, la relación jurídica nace perfecta. El vínculo obligatorio queda establecido, el sujeto pasivo identificado y el objeto de la obligación determinado, aunque no en cantidad líquida. Por ello, la técnica jurídica y financiera exige una complementaria actuación administrativa que logre cuantificar la deuda tributaria, según las circunstancias del *hecho imponible en el momento de su realización*. Tal es la finalidad del llamado *acto impositivo*.

Con el acto administrativo de imposición se concreta y perfila, pues, la *obligación tributaria* propiamente dicha. Con ello se cubre esta segunda etapa en la vida de la relación jurídica tributaria, durante la cual subsisten inalterados sus elementos personales, pero con cambio sustancial en el objeto. La prestación obligatoria altera su contenido, y el *hacer* de la primera etapa se convierte en una *prestación de dar* determinada cantidad de dinero, según exige la propia naturaleza de la obligación tributaria.

c) *Pago de la deuda tributaria*. La obligación tributaria tiende, por su temporalidad, a ser extinguida por el pago o cumplimiento. Pero el pago en sí mismo considerado ofrece aspectos y matices que explican la opinión de los autores, favorable a considerarlo con autonomía, como una *tercera etapa en la vida de la relación jurídica tributaria*.

El sujeto pasivo de la relación, inicialmente identificado a través del hecho imponible, suele ser quien paga el tributo. Y al satisfacer la prestación dineraria en qué consiste la deuda fiscal, la relación se extingue. Ello es fenómeno natural en la vida de la obligación tributaria, que así cumple el correspondiente ciclo de su existencia.

Pero el impago de la deuda tributaria—como el incumpli-

miento de toda obligación—provoca el surgimiento de nuevas situaciones jurídicas de responsabilidad. A ellas se alude por la doctrina, cuando habla de la tercera etapa, que es de apreciar en la vida de la relación jurídica tributaria. Y que se ofrece con sensibles alteraciones en sus elementos integrantes, a saber: el vínculo obligatorio amplía su alcance, extendiéndose a personas que no intervinieron al originarse la relación; se produce una sustitución del sujeto pasivo de la deuda, y se aumenta o incrementa su cuantía, que se hace exigible, además, por procedimientos ejecutivos extraños al normal cumplimiento de la obligación.

3. Integran la relación jurídica tributaria, elementos personales y objetivos o materiales.

a) *Respecto al elemento personal de la relación jurídica tributaria*, sabido es su esencialidad. «La persona es un *præsumptum* respecto del Derecho» (12). De ahí que el substrato de toda relación jurídica tributaria venga determinado por las personas que actúan o intervienen como *sujetos activo y pasivo*, como titulares del derecho a la prestación tributaria y del deber jurídico de realizarla.

b) *Pero el elemento objetivo es el mas importante de la relación jurídica tributaria*. Viene integrado por los *vinculos jurídicos obligacionales que integran la propia relación*. Y, más concretamente, por la *obligación tributaria*: verdadero instrumento jurídico al servicio del deber público y legal de tributar y expresión o síntoma exterior de un hecho económico imponible. Con base en los postulados jurídicos-financieros, de que el objeto o materia impositiva se concreta, ciertamente, en una realidad económica, y que toda manifestación, directa o indirecta, de riqueza contributiva, se ofrece a través de un acto, hecho o situación jurídica tipificado en la Ley fiscal como presupuesto de la imposición; *la obligación tributaria* se ofrece como el nexo jurídico, que permite realizar, dentro de los moldes legales, la finalidad pública del impuesto.

(12) ANTONIO HERNÁNDEZ GIL, *Derecho de obligaciones*, Madrid, 1960, volumen I, pág. 7.

Son de apreciar en la obligación tributaria, características bien cualificadas, a saber:

a') El deber jurídico integrado en la relación obligacional tributaria adopta la fisonomía de *deuda*. Y el correspondiente derecho subjetivo, la de *crédito*. Y la técnica correlación entre ambos términos de la relación—crédito y deuda tributarios—se ofrece como exponente de situaciones jurídicas inescindiblemente ligadas por efecto natural de la propia obligación.

b') El objeto de la relación obligacional tributaria consiste en un *deber de prestación*, determinado por la propia norma, y se concreta en la *deuda fiscal*, de cuantificación dineraria. Y cuya exigibilidad somete el patrimonio del deudor u obligado a la acción del acreedor tributario.

c') La relación obligacional tributaria es un caso típico de *obligación «ex lege»*. Su exclusiva y directa fuente de originación es la norma legal. La obligación tributaria no nace de un acto voluntario dirigido a crearla. Es *la voluntad de la Ley, su causa originaria y legitimante*. Y su efecto natural y predeterminado, la vinculación del contribuyente al deber de prestación tributaria. De ahí que el ordenamiento jurídico fiscal configure la relación obligacional tributaria como el efecto consiguiente a la realización de un determinado presupuesto de hecho así articulada:

a'') El acto, negocio, actividad o situación jurídica, al que la propia Ley vincula el *nacimiento de la obligación* y sus consecuencias formales de exigibilidad.

b'') El trámite liquidatorio. Pues—como antes se dijo—si bien es verdad que la norma jurídica y el presupuesto de hecho constituyen la fuente directa de la obligación tributaria, no es menos cierto que a la fijación de la *deuda fiscal* se llega a través de una concreta y específica actividad administrativa—el acto impositivo o de liquidación—, que el Ente público lleva a cabo en orden a determinar la existencia y el *quantum* de la deuda tributaria (13).

(13) Vid. el trabajo de E. VICENTE-ARCHE, *Consideraciones sobre el hecho imponible*, en «Revista de Derecho Financiero», 19, pág. 529.

Y sin cuya realización, el crédito impositivo no es más que un derecho potestativo, de cuyo ejercicio unilateral por la Administración penden los efectos y consecuencias inherentes al *cumplimiento de la obligación*.

Por algunos autores se pretende definir y precisar la naturaleza de esta fuente originaria de la obligación tributaria con referencias al principio de la *causa*, si bien sea con valoración más amplia que en el Derecho civil (14). Y así, para BLUMENSTEIN (15), la causa no es elemento constitutivo esencial de la relación obligatoria concreta, sino que precede cronológicamente a su nacimiento y constituye una base abstracta sobre la cual se construye la obligación como categoría jurídica. De forma tal, que la causa toma el carácter de principio de derecho constitucional y ofrece al legislador tributario una norma de conducta para establecer bajo qué presupuestos de hecho debe introducir una determinada especie tributaria.

Del mismo modo, para JARACH (16), la «causa» resulta ser la razón última por la cual la ley toma un hecho de la vida como presupuesto de la obligación tributaria y exponente justificativo de la *capacidad contributiva*. De ahí que identifique este último concepto con el de causa jurídica del impuesto.

B) *La relación jurídica tributaria en el Derecho español.*

1. En nuestro Derecho positivo, la relación jurídica tributaria responde a los principios institucionales que acabamos de esbozar. Y la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 ha logrado perfilar en términos claros y de ajustada técnica—aunque pudo haber sido con mayor precisión—los distintos momentos de su proceso generador y de su misma existencia. En efecto:

a) Una vez nacida la relación jurídica tributaria y en razón a su naturaleza *ex lege*—como veremos luego—, la propia Ley Gene-

(14) Vid. a DINO JARACH, en obra citada, vol. I, págs. 179 y sigs. Y también a AMORÓS RICA, en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Madrid, 1967, Edit. de Derecho Financiero, págs. 377 y sigs.

(15) V. BLUMENSTEIN, *La causa nel Diritto tributario svizzero*, en «*Rivista di Diritto Tributario Scienza delle Finanze*», 1939, t. I.

(16) Obra citada, pág. 180.

ral se preocupa de consignar las normas y preceptos relativos a la primera etapa de su desenvolvimiento. Y así vemos cómo en el artículo 35 se establece como su primer efecto jurídico el *deber de formular cuantas declaraciones se exijan en cada tributo*. Y, asimismo, cómo en el artículo 101 se confirma el principio al establecer que *la gestión de los tributos se inicia por la declaración del sujeto pasivo*.

Complementando la normativa de esta primera etapa de la relación jurídica tributaria, el artículo 102 de la propia Ley General desarrolla este específico *concepto de declaración tributaria*, al definir y valorar como tal la *expresión documentada de haberse realizado el hecho imponible*. Esto es, la «voluntaria presentación de documentos ante la Administración tributaria, por los que se manifieste o reconozca que se han dado o producido las circunstancias o elementos integrantes de un hecho imponible». En el artículo 79 se califica de *infracción tributaria de omisión*—con todas sus consecuencias penales—. «La falta de presentación de declaraciones tributarias a que se refiere el citado artículo 102». Y el artículo 104 reconoce el derecho de la Administración para recabar las declaraciones tributarias en descubierto, sin perjuicio de sus facultades comprobatorias e investigadoras reguladas en los artículos 109 a 113.

b) Respecto a la segunda etapa que se aprecia en la vida de la relación jurídica tributaria, la Ley General contiene concretas normas y preceptos.

Formula, en primer lugar, a través de su artículo 28, que «la realización del hecho imponible origina el nacimiento de la obligación tributaria». En cada tributo, pues, *la Ley es la causa originadora* de la relación jurídica, y *el hecho imponible, la circunstancia, de cuya realización pende el nacimiento de la obligación tributaria*. Y en el artículo 31 se añade que «es contribuyente la persona natural o jurídica a quien *la Ley impone la carga tributaria*, derivada del hecho imponible».

Y, en segundo término, la propia Ley General reconoce la naturaleza de *acto administrativo de gestión* que corresponde al realizado para *determinar la deuda tributaria*, según declara el

artículo 90. Salvo en los casos de excepción previstos para algunos tributos (verbigracia, el de tráfico de Empresas, según el artículo 213 de la Ley de 11 de junio de 1964) y a los cuales se refiere el artículo 10, apartado k), de la Ley General, la cuantificación de la deuda tributaria corresponde a la Administración, a través del *acto liquidatorio*, cuya práctica debe realizar el órgano gestor competente, según normas regladas y dentro de los plazos a que alude el artículo 64 de la propia Ley General.

c) A la tercera etapa de la relación jurídica tributaria se refieren de manera concreta algunos preceptos de la Ley General Tributaria. Y así vemos cómo en su artículo 35 se declara que el *pago de la deuda tributaria* es la obligación principal de todo sujeto pasivo. Y en el artículo 126 se dispone que «toda liquidación reglamentariamente notificada al sujeto pasivo constituye a éste en la *obligación de satisfacer* la deuda tributaria». Ello equivale a reconocer:

a) En primer término, que cuando se produce el acto liquidatorio y la prestación tributaria se concreta en cantidad líquida, el sujeto pasivo se constituye en responsable de su pago y la Administración deviene investida de las facultades legales necesarias para exigir y recaudar la deuda tributaria (17).

b) Y, en segundo lugar, que la reiterada expresión de *obligación principal*, atribuida al pago de la deuda tributaria, permite entender que el criterio legislativo es favorable a considerar el pago fiscal como negocio autónomo (art. 62), y en el que cabe admitir, junto a obligaciones y responsabilidades directas o principales, obligaciones y responsabilidades derivadas o accesorias. Así se trata por la Ley General, a través de sus artículos 59 y 63.

2. En razón a lo que queda expuesto y, más concretamente, al texto del artículo 36 de la Ley General Tributaria, lógica es la conclusión de que las obligaciones tributarias son, todas, de naturaleza *ex lege*. Pero ocurre que en nuestro Derecho positivo se producen situaciones de carácter tributario que son producto o efecto de la voluntad negociada entre la Administración y los

(17) Véase a SÁINZ DE BUJANDA, obra citada, tomo IV, pág. 208.

contribuyentes; verbigracia, los antiguos conciertos para el pago del Impuesto del Timbre del Estado y los actuales *Convenios* sobre bases impositivas y sobre cuotas de tributación. Ello produce cierta perplejidad respecto a la posibilidad de que existan *obligaciones tributarias de carácter voluntario*.

La figura de los *Convenios* entre la Administración y los contribuyentes hace su aparición—de una forma orgánica—en la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957, dentro del título II (relativo a las modificaciones que se introducían en el Sistema Tributario), y en cuyo capítulo I—artículos 31 al 39—se regulan los llamados «Convenios, con agrupaciones de contribuyentes», para establecer «un procedimiento especial de determinación de bases imponibles o cuotas de exacciones públicas, celebrando a tal efecto con los grupos o entidades solicitantes *convenios anuales no prorrogables*».

Y aunque las sustanciales diferencias entre ambas finalidades—determinación de bases imponibles y fijación de cuotas tributarias—produjo una positiva discriminación de conceptos, reservándose *el nombre de convenios* para los que tienen por objeto *la fijación de cuotas y denominándose evaluaciones globales* los acuerdos que perseguían la determinación de bases imponibles, lo cierto es que la verdadera *naturaleza jurídica de tales «negociaciones»* entre la Administración y los contribuyentes no ha sido aún definida desde los propios textos legales. Sin embargo, en la Ley General Tributaria, existen algunos preceptos que pueden aclarar ideas sobre la materia. En efecto:

En el capítulo II del título III de dicha Ley se reconoce a las Entidades y Grupos de contribuyentes—encuadrados en la Organización Sindical o en Colegios Oficiales y Profesionales—con personalidad jurídica para actuar como *sujetos de colaboración social con la Administración* y dentro de los límites que se establezcan en cada tributo (art. 96), a saber:

a') *En la gestión tributaria a los efectos de obtener estimaciones objetivas de bases imponibles.*

b') *En la actualidad administrativa de distribución individual de bases y de cuotas tributarias.*

Y se añade en el artículo 97, párrafo 2.º, que las Juntas o Comisiones Mixtas representativas de la Administración y de tales grupos o entidades *tendrán el carácter de órganos de la Administración* financiera y *se someterán al régimen establecido por la Ley de Procedimiento Administrativo*, por la Ley General Tributaria y por la Ley especial de cada tributo.

3. Como puede verse, en el texto de la Ley General Tributaria existen elementos de juicio suficientes para llegar a conclusiones —aunque no definitivas— sobre el problema, a saber:

a) El nacimiento de la obligación tributaria y la determinación de sus elementos integrantes vienen fijados por la propia Ley fiscal. El artículo 10 de la Ley General—según vimos anteriormente—proclama la *reserva de Ley* para la determinación del hecho imponible, del sujeto pasivo, de la base impositiva, del tipo de gravamen, del devengo fiscal y de todos los demás elementos integrantes de la deuda tributaria. Y el artículo 58 complementa el principio, al establecer como requisito esencial y necesario en la vida de la obligación tributaria *el acto liquidatorio*, determinante del *quantum* de la deuda tributaria. No existe, pues, margen constitucional alguno para negociar entre la Administración y los administrados sobre el nacimiento de la obligación tributaria. Ni para alterar el proceso de su originación y viabilidad, desde su nacimiento hasta su extinción. O, lo que es lo mismo, no cabe admitir *el origen* voluntario o negociado de la obligación tributaria.

b) No obstante, sí es admisible que, en determinados impuestos y según normas preestablecidas en su legislación especial, la Administración acepte la *colaboración de los contribuyentes* en el desenvolvimiento de la acción gestora del impuesto, relativa a la determinación de bases imponibles o la fijación de cuotas globales tributarias susceptibles de reparto individual.

Ello tiene su apoyo y justificación en la propia naturaleza de la relación jurídica tributaria. Pues según es sabido el acto liquidatorio es pura actividad administrativa o de gestión, encaminada a fijar la liquidez de la deuda tributaria. Y ninguna razón legal im-

pide que la Administración, a solicitud de determinados grupos de contribuyentes (18)—deudores de un mismo impuesto y por un mismo concepto tributario—, *convenga con ellos una especial y concreta colaboración en la actividad administrativa*, encaminada a obtener la evaluación de sus bases imponibles globales y el posterior reparto o distribución de las mismas, así como, en su caso, la fijación de cuotas tributarias globales susceptibles de reparto entre los contribuyentes agrupados y relativas a *obligaciones tributarias ya preexistentes*. Tal es el criterio que se establece en la Ley de Reforma Tributaria de 1957 y en la Orden de 28 de julio de 1964.

c) La *liquidación*, pues, se ofrece como un complejo de actividad administrativa que viene integrado, esencialmente, por dos actos de realización sucesiva: la *determinación de la base imponible* y la *fijación de la deuda tributaria*. La base imponible, que exige criterios de apreciación objetiva y que puede ser obtenida en *diálogo* con el contribuyente. Y la deuda tributaria, resultado de aplicar el tipo de gravamen sobre la base imponible, que, asimismo, puede quedar fijada *globalmente, de acuerdo* con los propios contribuyentes agrupados, codeudores de la misma.

Tanto en uno como en otro caso—determinación de base imponible y fijación de cuota tributaria—*el acuerdo bilateral* entre la Administración y los contribuyentes es posible y viable. Pero esta fórmula del diálogo y el acuerdo bilateral implica, evidentemente, limitaciones y condicionamientos para ambas partes dialogantes. Y el alcance de tales limitaciones, establecidas en beneficio de soluciones prácticas y eficaces, se ofrece con diferentes características, según la finalidad del convenio, a saber:

a') *En los convenios sobre evaluación global.*

El acuerdo de evaluación global de bases impositivas se produce *una vez realizado el hecho imponible*. Y, por tanto—advierte SÁINZ DE BUJANDA (19)—, no puede derivar de dicho acuerdo la obligación tributaria, que ya preexiste. Por ello, el convenio para

(18) La evaluación se exige con carácter obligado a los profesionales, respecto al impuesto que grava los rendimientos de su trabajo personal.

(19) Obra citada, tomo IV, pág. 247.

la fijación de bases impositivas globales correspondientes a contribuyentes agrupados o colegiados tan sólo opera como un trámite administrativo en el proceso de cuantificación de la deuda tributaria. Trámite que se traduce en la fijación negociada de una cifra global de base imponible, y en la determinación de los módulos y reglas de distribución de dicha base impositiva entre todos los contribuyentes afectados por el convenio. Y de ahí sus efectos:

1.º *Respecto de la Administración*, el quedar vinculada, durante el tiempo de duración del convenio, a aceptar el *cuantum* global de base imponible que se haya aprobado por la Junta evaluatoria. Y a no ejercitar la acción investigadora del tributo a los contribuyentes afectados por el acuerdo evaluatorio (art. 36 de la Ley de 26 de diciembre de 1957).

2.º *Y respecto de los contribuyentes*, que la cuota tributaria a su cargo habrá de corresponderse con la base individual asignada en el reparto de la global convenida, según las normas reguladoras de su distribución.

b') *En los convenios para la fijación de cuotas tributarias.*

En este tipo de convenios, *la cuota global fijada, por acuerdo bilateral* entre la Administración y los contribuyentes, *cubre la deuda tributaria correspondiente al hecho imponible*, que es común a todos los agrupados o colegiados. Y las estipulaciones del convenio vienen a sustituir, prácticamente, a la normativa legal aplicable a la total liquidación del impuesto. De ahí la necesaria aprobación del convenio por la autoridad administrativa correspondiente para que tenga eficacia. Y que, en consecuencia, sus efectos se concreten:

1.º *Respecto de la Administración*, a que el crédito global del Fisco frente al grupo de contribuyentes representados en el Convenio venga fijado en su liquidez por la cifra convenida. Y que también quede paralizada la acción administrativa investigadora del impuesto durante el tiempo de vigencia del Convenio.

2.º *Y respecto de los contribuyentes*, a que la deuda tributaria individual correspondiente a cada contribuyente agru-

pado se estime «nacida», según las normas del Convenio. Y que, por tanto, su cuantía venga fijada por las reglas o módulos estipulados para hallar su cálculo individual.

4. Según puede apreciarse, la naturaleza de los Convenios no se ofrece a la consideración del jurista con precisión ni claridad. De ahí que la doctrina se divida cuando se pretende encasillar la especie en moldes estructurales bien definidos. Si para algunos —MORENO TORRES, GARCÍA TREVIJANO (20)—la naturaleza de los Convenios se corresponde con la de los *actos administrativos* complejos, obra de un órgano administrativo colegiado, para otros, como SÁINZ DE BUJANDA (21), los Convenios son una típica especie de *negocios jurídicos* de Derecho público, sin que su aprobación por la autoridad administrativa signifique otra cosa que el cumplimiento de un trámite formal necesario para su eficacia.

Por otra parte, la fórmula del Convenio, cuando la fijación de cuotas tributarias constituye su objetivo, violenta un tanto los principios de legalidad y de capacidad contributiva. Si la obligación tributaria individual puede ser originada al margen del hecho imponible y el *quantum* de la deuda fiscal puede no ajustarse a la real capacidad económica del contribuyente, sino a la presunta establecida en el Convenio, evidente resulta—como advierte el profesor SÁINZ DE BUJANDA—la fricción del sistema con los principios jurídicos fundamentales de la imposición.

De ahí que el régimen de Convenios se vea necesitado de retoques y perfeccionamientos que le hagan más respetuoso con los principios jurídicos informantes del tributo; verbigracia, la proclamación de su carácter voluntario en todo caso, la inadmisión de los Convenios para la fijación de cuotas tributarias con anterioridad al surgimiento o realización del hecho imponible y la exclusión del sistema en el impuesto personal sobre la renta de las personas jurídicas (22).

(20) J. L. MORENO TORRES, *Los convenios evaluatorios globales como negocio jurídico administrativo*, Estudios de «Derecho Financiero», 1960.

J. A. GARCÍA TREVIJANO, *Tasas obligatorias*, «Revista de la Administración Pública», 1954 núm. 15.

(21) *El nacimiento de la obligación tributaria*, «Revista de Derecho Financiero», 1965, núm. 58.

(22) Obra citada, tomo IV. págs. 248 y 250.

El régimen de Convenios, en fin, debe mantenerse como instrumento jurídico-administrativo al servicio de la gestión liquidatoria, como medio para conocer y determinar la materia imponible, ya definida y valorada en la propia ley fiscal y como elemento facilitador y coadyuvante de la Administración para lograr la liquidez de las deudas tributarias procedentes de créditos fiscales nacidos *ex lege* y con anterioridad al Convenio. Pero nunca deberán ser utilizados con cerrados criterios de utilidad práctica, si con ello se roza o erosiona la materia noble de los principios tributarios de legalidad y seguridad jurídica.

Las relaciones jurídicas tributarias deben desenvolverse, siempre, en el limpio y despejado campo de las obligaciones legales y sin interferencias de negocio jurídico alguno en su contenido que pueda sembrar la desconfianza y la inseguridad entre los contribuyentes o lesionar los intereses económicos del Estado.

III

EL HECHO IMPONIBLE

A) *Su concepto y naturaleza.*

1. El llamado *hecho imponible* es un elemento condicionante en el nacimiento de la relación jurídica tributaria. Constituye la *circunstancia de hecho* prevista por la norma fiscal para que, al realizarse, pueda quedar definida la relación obligatoria. Circunstancia o situación de hecho que la propia Ley fiscal considera apta e indispensable para establecer una cierta y concreta prestación pecuniaria a cargo de la persona o personas que intervienen en el hecho jurídico realizado.

Se estima, por ello, que el *hecho imponible* es el elemento o circunstancia más fundamental e influyente en el proceso elaborativo de la relación jurídica tributaria. Pues sólo cabe devengar el tributo cuando se realiza el presupuesto de hecho que condiciona su

exacción. Y, como añade el profesor SÁINZ DE BUJANDA (23), no pueden llegar a concretarse, cierta y jurídicamente, los elementos sustanciales de la relación jurídica tributaria—los que explican el nacimiento y contenido del débito tributario y los que determinan las personas que asumen respecto a él una posición acreedora o deudora—si no se arranca del concepto de hecho imponible.

El llamado *hecho imponible* se nos ofrece, pues, como una especie cualificada del hecho jurídico en general y al que define e identifica la peculiar naturaleza de su esencial efecto o consecuencia jurídica, a saber: *provocar el nacimiento de la relación tributaria*.

2. En términos generales—según es sabido—, los hechos jurídicos son acontecimientos, actos o situaciones que tienen trascendencia en la vida del Derecho, al haber sido previstos por la norma como factor determinante de un efecto o consecuencia jurídica. Como dice el profesor DUSI, «el nacimiento, la extinción o la modificación de un derecho o relación jurídica siempre dependen de la existencia de un hecho determinado o del concurso de varios hechos que, por ello, se llaman hechos jurídicos. Y que constituyen el presupuesto para la adquisición, la pérdida o la modificación de los derechos singulares» (24).

El hecho jurídico, pues, antes que realidad de la vida práctica, ha sido un presupuesto o circunstancia prevista por la norma como elemento causal de un determinado efecto o consecuencia jurídica (25). Se habla, por ello, del *supuesto de hecho* de la relación jurídica, que no es sino la fórmula abstracta o hipotética que la norma establece como fuente originadora de determinados efectos jurídicos. Fórmula que los juristas italianos denominan *fattispecie*, y la técnica alemana, *tatbestand*, y que en la doctrina española ha adquirido carta de naturaleza, bajo el apelativo de «supuesto de hecho» de la relación jurídica.

Entre el *supuesto de hecho* y el efecto jurídico media la relación lógica de fundamento a consecuencia. Y la denominación res-

(23) Obra citada, tomo IV, pág. 264.

(24) *Istituzioni de Diritto civile*, Turin, 1943, tomo I, pág. 107.

(25) FRANCESCO SANTORO-PASSARELLI, *Dottrine generale del Diritto civile*, Nápoles, 1954, págs. 87 y sigs.

ponde a una unidad conceptual, que comprende en su seno todos aquellos elementos o requisitos a cuya presencia se atribuyen por la norma virtualidad para producir el efecto o consecuencia previsto por ella. Así han podido decir ENNECCERUS Y NIPPERDEY (26), que «al conjunto de requisitos a que el ordenamiento condiciona un efecto o consecuencia jurídica—nacimiento, extinción o modificación de una relación jurídica—se llama *supuesto de hecho de este efecto jurídico*».

3. A la técnica del Derecho tributario material no resultan extrañas estas ideas y conceptos del Derecho civil que acabamos de esbozar. En el texto de la Ordenanza tributaria alemana de 1919 se recuerda que el nacimiento de la relación tributaria va asociado a la realización de una «situación de hecho» prevista hipotéticamente por la ley, con la expresa finalidad de generar el vínculo obligacional. Se alude así por la técnica jurídica alemana con la expresión «situación de hecho»—*tatbestand*—a un hecho aún no producido en la vida real, pero que se reputa *susceptible de producirse* y que sólo en hipótesis aparece previsto y valorado por la norma. Se trata, pues, de un mero *presupuesto de hecho*: si el hecho jurídico presupuestado se produce, los efectos serán los preestablecidos por la norma.

En la literatura italiana—advierte el profesor SÁINZ DE BUJANDA (27)—, los autores de más relieve captaron con agudeza estas ideas de la técnica germana y adoptaron esta denominación de *presupposto di fatto*—GIANNINI (28)—, la de *fattispecie tributaria*—EZZIO VANONI (29)—, la de *situazione—base dell'imposizione* del profesor ALLORIO (30)—o la de *presupposto dell'obbligazione tributaria*, que se contiene en el artículo 2.º de la Instrucción para la aplicación de los Impuestos directos de 29 de enero de 1958, expresiones todas que se refieren a aquellos hechos a los que, cuando se realicen, la ley asocia imperativamente el nacimiento de la relación tributaria.

(26) *Derecho civil. Parte general*, Barcelona. 1935, vol. I. págs. 5 y sigs.

(27) Obra citada, tomo IV, págs. 271 y 272.

(28) *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, Giuffrè, 1937.

(29) *Elementi di Diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1962, vol. II.

(30) *Diritto processuale tributario*, 1942.

Y en la literatura jurídica francesa sucede otro tanto. *Se acepta la expresión hecho generador del impuesto* posiblemente atribuible a JEZE, en su conocido estudio monográfico de igual título (31) y difundido y adoptado—por efecto de su traducción—entre los juristas portugueses y de los países sudamericanos, como Brasil, influenciados por la lengua matriz.

No obstante, la expresión que más influencia, aceptación y arraigo ha conseguido, es la de *hecho imponible*, debida al profesor argentino DINO JARACH (32), en su conocida monografía, publicada con el expresado título en 1942 y para quien el hecho imponible es «el presupuesto de la obligación impositiva». Con tal denominación, bien recibida por los autores, y que consagra el texto de nuestra Ley General Tributaria, se quiere expresar el arraigado criterio científico de que *la Ley crea la obligación tributaria, con base en una específica situación de hecho*, cuya realización presta-blece como técnico condicionante de su exigibilidad.

B) *Características del hecho imponible.*

Según hemos dicho anteriormente, el hecho imponible tiene la entidad propia de un *hecho jurídico cualificado*. Y le caracterizan destacadas notas esenciales, a saber: su *tipicidad, contenido económico y especialidad de sus efectos o consecuencias jurídicas*.

a) *El hecho imponible se corresponde, siempre, con una especie fáctica prevista por la norma fiscal* como arquetipo o categoría conceptual de situaciones jurídicas de igual naturaleza. Las normas reguladoras del tributo se apoyan en un *principio de tipicidad*: estatuyen un esquema fijo de especies impositivas, que, definidas en términos genéricos o abstractos, se identifican con el llamado *presupuesto de hecho* de la relación jurídica tributaria, se manifiestan de modo concreto en situaciones jurídicas singulares y provocan en el instante mismo de su realización los efectos queridos y definidos por la propia Ley.

(31) GASTÓN JEZE, *La fait générateur de l'impôt*, en «Rev. Dr. Pbl.», París, 1937.

(32) *El hecho imponible*, monografía antes citada, pág. 13.

La tipicidad del hecho imponible se refleja, además, como un efecto del superior principio de legalidad tributaria. Y así vemos:

a') A las especies impositivas les es propio y natural un régimen de *numerus clausus*, y no es posible crear más tipos o especies impositivas que aquellas que la propia ley contempla y regula.

b') Al hecho imponible no cabe atribuir otros efectos jurídicos fiscales que los derivados de su tipicidad, de su condición de «presupuesto legal» de la obligación tributaria. Aunque se trate de hechos jurídicos humanos, de actos o negocios jurídicos voluntarios (contrato de compraventa, por ejemplo), sus efectos fiscales (gravamen por el impuesto de transmisiones, v. gr.) nunca podrán ser atribuidos a la voluntad privada o negocial, sino a «la voluntad de la Ley fiscal», que tan sólo valora el acto o negocio jurídico contemplado como el «hecho imponible», *tipo o presupuesto* por la ley para que nazca la relación tributaria.

b) *El hecho jurídico*—natural o humano—ofrece interés y trascendencia para la Ley fiscal cuando por ésta se valora y tipifica:

a') Como una *expresiva manifestación de riqueza imponible*.

b') Como un *exponente de la capacidad individual de tributar*.

Habida cuenta que el Impuesto constituye para el Estado un recurso económico, un medio legal adquisitivo de dinero con que proveer al cumplimiento de las necesidades públicas y generales, el *presupuesto* de hecho determinante de la imposición ha de referirse, necesariamente, a una *realidad económica*. Elemento material que constituye la *f fuente del impuesto* y radica en el fondo de bienes, de rentas o de patrimonio del cual se satisface la aportación individual dineraria en que consiste el tributo.

Al hecho imponible, constituido por la actividad, hecho o situación jurídica tipificada en la ley como presupuesto para el devengo del impuesto—percepción de un ingreso, titularidad de un derecho sobre bienes productores de renta, realización de actos de consumo o adquisición de valores patrimoniales, etc.—lo cualifica, pues, su elemento objetivo, su *objeto material*—la riqueza imponi-

ble—, que permite determinar el *quantum* de la prestación tributaria, de calcular o «medir el importe del impuesto», como dice el profesor JARACH (33).

c) Al *hecho imponible* lo cualifica, en fin, la especial naturaleza de sus efectos jurídicos, que, a modo de una *conditio iuris*, pone en movimiento todo el mecanismo gestor de la imposición.

Entre el Estado, titular de la pretensión jurídica al débito tributario y el contribuyente obligado a su prestación, resulta esencial la existencia de un nexo previsto por la propia Ley fiscal, cuyas estructuras responden al esquema de una cualificada relación jurídica: la relación tributaria. Y cuyo surgimiento se opera *de oficio* una vez cubierto el trámite establecido en la Ley; esto es, que se convierta en realidad jurídica el presupuesto legal del tributo, que se produzca el *hecho imponible*.

Nutriendo de contenido económico a la relación tributaria y aportando su propia entidad jurídica para que se opere la concreta pretensión impositiva. Como justificante o verificación práctica del presupuesto legal del tributo y como instrumento jurídico determinante de la acción fiscal. Y, más concretamente, del nacimiento de la *obligación tributaria*.

Si, en definitiva, la obligación tributaria despliega sus peculiares efectos jurídicos por referencia a unas determinadas realidades económicas que constituyen su causa o razón de ser, según la *ratio legis* del ordenamiento fiscal, no es menos cierto que necesita de la acción gestora de la Administración fiscal para surgir a la vida de las realidades jurídicas. Y esta acción final se produce por efecto natural del hecho imponible, tipificado en la propia Ley tributaria.

C) Tratamiento legal del *hecho imponible*.

En nuestra Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 se contienen importantes preceptos relativos al *hecho imponible*, con lo que viene a reconocerse la fundamental influencia de dicho elemento en el desarrollo de la técnica jurídica impositiva.

(33) Obra citada, pág. 62.

Tales normas generales sobre el hecho imponible se refieren a su *concepto, naturaleza y efectos* jurídicos que produce:

a) *Concepto legal del hecho imponible.*

Según el artículo 28 de la Ley General Tributaria, «el hecho imponible es el *presupuesto* de naturaleza jurídica o económica, *fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria*». Y complementando dicha definición, la Exposición de Motivos de la propia Ley—en su apartado 5)—afirma que el hecho imponible es «el *elemento material* de lo que la doctrina científica denomina *situación de hecho o presupuesto del tributo*».

Como vemos, para nuestra Ley General Tributaria—coincidente con los criterios científicos y doctrinales sobre la materia—, el hecho imponible, como categoría unitaria, es una concreta realidad jurídica prevista por la Ley de cada tributo como presupuesto determinante de la imposición. Y el presupuesto de hecho de cada tributo viene a ofrecerse así como «la imagen abstracta del concreto estado de cosas sometido a imposición» (34).

Algunas observaciones sugiere el concepto legal del hecho imponible, a saber:

a') Los términos «presupuesto de hecho» y «hecho imponible» se presentan como conceptos equivalentes. Se trata—advierte el profesor SÁINZ DE BUJANDA (35)—de dos formas distintas de expresar una misma noción jurídica: la del «*hecho* hipotéticamente previsto en la norma y que genera, al realizarse, la obligación tributaria». O también diríamos nosotros, dos momentos distintos de contemplar un mismo fenómeno y su respectiva proyección sobre la relación jurídica tributaria.

En cualquier caso, la identificación de ambos conceptos en el texto legal resulta explicable y de evidente utilidad. Como antes quedó apuntado, es el «presupuesto legal del tributo» el que define su causa o razón de ser y el que predetermina los elementos subje-

(34) En frase acertada y feliz del profesor de Königsberg, ALBERTO HENSEL, según cita del profesor SÁINZ DE BUJANDA, en *Hacienda y Derecho*, tomo IV, página 322.

(35) Obra citada, tomo IV, pág. 285.

tivos y materiales de la relación tributaria, una vez *convertido en realidad jurídica*. Y si el «hecho imponible» se ha valorado, en cambio, por la doctrina en términos más limitados (36), aludiéndose así al aspecto material u objetivo del presupuesto de hecho descrito en la norma legal para que nazca la obligación tributaria, no es menos cierto que su correspondencia con la realidad jurídica del fenómeno impositivo y la naturaleza *ex lege* de la obligación tributaria explican la equivalencia de ambos conceptos. Presupuesto de hecho y hecho imponible, *hipótesis y realidad*, vienen a ser—como decíamos antes—dos momentos distintos en la vida del mismo fenómeno impositivo.

Puede afirmarse, en conclusión, que para la técnica jurídica fiscal resulta un valor entendido la equivalencia entre los conceptos de presupuesto de hecho y hecho imponible. Y que en ambos se entienden comprendidos y se valoran en toda su integridad los elementos subjetivos y materiales de la relación tributaria. Y así se reconoce por nuestra Ley General Tributaria a través de su ya citada Exposición de Motivos y de la definición del hecho imponible contenida en su artículo 28. Si el hecho imponible es la realidad consumada del presupuesto legal del tributo, y tal realización produce, causa u origina la obligación tributaria, evidente resulta que en ambos conceptos han de entenderse comprendidos los elementos subjetivos y materiales de dicha obligación. Como subraya el propio SÁINZ DE BUJANDA, el hecho jurídico resulta «imponible respecto a alguien» que viene obligado a soportar el gravamen, y tal circunstancia es la que explica en el orden teórico que pueda asignársele la función generadora del vínculo obligatorio (37).

Digamos, por último, que la equivalencia entre los conceptos de presupuesto de hecho y hecho imponible resulta, asimismo, de gran utilidad. Sobre todo, una vez consagrada la expresión de hecho imponible en la doctrina, en los textos legales y en la jurisprudencia tributaria.

(36) «Lo que normalmente se denomina hecho imponible, es sólo una parte de todo el presupuesto legal», afirma JARACH, en *Curso Superior de Derecho tributario*, vol. I, pág. 175.

(37) Obra citada, tomo IV, pág. 401.

b') Se establece, además, como una cuestión de principios, la *reserva de Ley* para determinar el *hecho imponible* y el ámbito de sus efectos. Así se declara en el artículo 10, a), de la Ley General Tributaria. Y el artículo 29 de la propia Ley confirma el principio, al disponer que la Ley particular de cada impuesto completará la determinación concreta del hecho imponible por la mención de supuestos de no subvención al gravamen tributario.

Asimismo, disponen los artículos 24 y 25 de la Ley General—con base en el principio interpretativo de las normas tributarias establecido en el artículo 23—, que no se admitirá la *analogía* de Ley como criterio legitimador de una interpretación extensiva para determinar el ámbito del hecho imponible y que su calificación responderá, en todo caso, a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho jurídico sujeto a gravamen.

A este rigor del principio de legalidad, consagrado en el artículo 10 de la Ley General Tributaria y referido a la determinación del hecho imponible y a la originación y cumplimiento de la obligación tributaria, responden, también, los criterios de *territorialidad* en la aplicación de las normas fiscales, según el artículo 21 de la propia Ley; el de *oportunidad del gravamen*, referido al *momento de producirse el hecho imponible*, según el artículo 28; el de *cuantificación de la deuda*, por la Administración tributaria, a que se refieren los artículos 64 y 65, y el de su consiguiente *exigibilidad*, a que se contrae el artículo 26 de la misma Ley General.

b) *Naturaleza del hecho imponible.*

1. Según el artículo 25—párrafo 1.º—de la Ley General Tributaria, «el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera *naturaleza jurídica o económica del hecho imponible*». Y el artículo 28 de la propia Ley, definidor del concepto de hecho imponible como categoría unitaria y general, asimismo nos habla de la «naturaleza jurídica o económica del presupuesto de hecho», prejuzgando así el criterio legislativo favorable a reconocer al «hecho imponible» o «situación base de la imposición» una doble naturaleza, según el atributo esencial, en cada caso, que caracterice el fenómeno impositivo. A cuyo respecto, el citado artículo 25

—párrafo 2.º—llega a precisar que el hecho imponible será de naturaleza jurídica cuando consista en un acto o negocio jurídico y tendrá naturaleza económica cuando contemple situaciones o relaciones económicas.

No cabe duda que el citado texto legal se apoya en ideas y conceptos doctrinales bien conocidos. Que defienden autorizados tributaristas—GRIZIETTI, VANONI y JARACH, entre otros—, pero que no son aceptados, ni mucho menos, por la generalidad de los autores. Nos referimos al principio llamado de la *realidad económica*, surgido con base en el artículo 4.º de la Ordenanza Tributaria alemana de 1919, y cuyo precepto, al tratar del problema de la interpretación de las Leyes fiscales, remite a su *significación e importancia económica* como elemento informante del alcance y aplicación de las mismas. Criterio que algunos autores y comentaristas han aplicado al concepto de hecho imponible, por entender que «la relación económica es la que pone de manifiesto la capacidad contributiva».

Con apoyo en tal criterio, el citado sector doctrinal admite dos clases de presupuesto tributario: de *naturaleza económica y de naturaleza jurídica*. Los primeros se estiman constituidos por situaciones o actividades netamente económicas y a las que la Ley tributaria configura y tipifica como hecho imponible. Y los presupuestos de naturaleza jurídica vienen a ser los actos o negocios jurídicos definidos como tales por el derecho no tributario y a los cuales la Ley fiscal atribuye, también, la categoría y efectos del hecho imponible. Frente a impuestos como el que grava los réditos y el impuesto sobre el patrimonio, reconocidos «como *impuestos sobre hechos económicos*»—afirma JARACH—, existe «otra categoría de *impuestos sobre los negocios o actos jurídicos*», como los que gravan las herencias y donaciones, los impuestos sobre transferencias, sobre la constitución, transformación o extinción de las sociedades comerciales, etc. (38).

2. El principio de la *realidad económica*, que defienden prolijamente sus partidarios y que acepta nuestra Ley General Tributaria, no parece muy ajustado a la pureza de los principios

(38) *El hecho imponible*, obra ya citada, pág. 95.

constitucionales de legalidad y justicia distributiva fiscal, verdadera inspiración y fundamento de un concepto jurídico del impuesto. Pues si bien es verdad que las situaciones y realidades económicas son el origen y razón de ser del impuesto, es más cierto y principal que la influencia del elemento económico en la determinación de la deuda tributaria no es directa, sino *mediata*, se opera *a través del hecho imponible* como realidad jurídica, de cuyo objeto la realidad económica es el elemento material.

En la realidad económica se apoya y fundamenta el criterio de la Ley fiscal para establecer el gravamen tributario, por estimar—con razón lógica y justa—que la situación contemplada en cada caso constituye la expresión de una cierta y real capacidad contributiva. Y por ello eleva tales situaciones a presupuestos impositivos, a definiciones legales de hecho imponible. Pero es más cierto que el influjo del elemento económico en el fenómeno tributario se produce con trascendencia positiva, cuando una determinada situación económica—en su simple manifestación de hecho económico o como substrato de un acto o negocio jurídico—, prevista como causa originadora de la obligación tributaria, se transforma en hecho jurídico, cuando la realidad económica se convierte, por voluntad de la ley, en realidad jurídica tributaria (39).

De subrayar es, en definitiva, que, no obstante los términos en que se produce el artículo 25 de nuestra Ley General Tributaria, *el hecho imponible es una categoría jurídica unitaria*, creación de la ley fiscal, con la específica finalidad de generar la obligación tributaria. Y que ésta nace, por voluntad de la ley, cuando se produce el hecho imponible y no cuando se opera el fenómeno económico que el legislador fiscal tuvo en cuenta, como razón necesaria y suficiente, para configurar el correspondiente presupuesto impositivo.

c) Los efectos del hecho imponible.

En razón a su *naturaleza jurídica*, los efectos que produce la realización del hecho imponible son *siempre jurídicos*. Definidos y legitimados por la propia norma fiscal y amparados y

(39) Vid. la ya citada obra, de SÁINZ DE BUJANDA, tomo IV, págs. 581 y sigs.

garantidos por el mecanismo jurídico-procesal de la Administración tributaria.

El artículo 28 de nuestra Ley General Tributaria sintetiza tales efectos jurídicos en dos, verdaderamente esenciales, a saber: *configurar cada tributo y originar el nacimiento de la obligación tributaria*.

a') El primero de dichos efectos, *configurar cada tributo*, es el natural y propio del fenómeno impositivo. Y se apoya en el carácter autónomo del Derecho tributario.

Recuérdese, al respecto, que cada especie impositiva es una categoría jurídica *définida* en su respectivo estatuto legal y caracterizado por la concreta manifestación de *riqueza privada* que constituye su *objeto*, verbigracia, la renta, el gasto, los actos de consumo o tráfico de bienes, los servicios retribuidos, etc., todas las cuales se reputan *índices de capacidad contributiva*. Por ello, al legislador fiscal corresponde captar las diversas situaciones de hecho, a través de las que se opera una realidad económica de tal condición y, asimismo, *configurarlas en la propia Ley fiscal, según las normas constitucionales, como presupuestos de la imposición*, a la vez que determinar los elementos constitutivos de cada hecho imponible.

Una vez producida la situación de hecho prevista y tipificada en la ley como presupuesto de la imposición, tal realidad jurídica produce como efecto inmediato y principal su sentimiento a la acción fiscal de la especie tributaria correspondiente a las características de su *configuración legal*.

b') Si el *presupuesto* legal del hecho impositivo desarrolla *efectos que pudiéramos llamar declarativos o definitorios—configurar el tributo—*, a la *realidad jurídica del hecho imponible* corresponden *efectos de orden ejecutivo*, de acción administrativa. Y tal realidad jurídica impositiva, signo demostrativo de una concreta capacidad contributiva, exige del sujeto protagonista del hecho o situación jurídica contemplada la efectiva prestación del tributo.

Pero es lo cierto que dicha prestación se articula y cuantifica dentro del marco de la obligación tributaria, de la que es su objeto

y contenido. De ahí que la propia ley fiscal, causa y origen de tal obligación, establezca, como efecto natural de su técnico desenvolvimiento, que sea la realización del hecho imponible la circunstancia que determine el surgimiento de la relación jurídica tributaria. Y, más concretamente, que el acto administrativo de imposición—parte del complejo esquema de derechos y obligaciones que la integran—provoque, por voluntad de la Ley, el nacimiento de la obligación tributaria.

RAFAEL CHINCHILLA RUEDA,

Registrador de la Propiedad.