

TEMA 5. LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.
LOS ELEMENTOS DEL TRIBUTO (I): EL HECHO IMPONIBLE. LA EXENCIÓN TRIBUTARIA.

1.- La relación jurídica tributaria.

1.1.-Concepto.

1.2.- Contenido.

2.- Las obligaciones tributarias materiales.

2.1.- El hecho imponible y la obligación tributaria principal.

El hecho imponible. Concepto y funciones. La obligación tributaria principal. Supuestos de no sujeción.

2.2.- Otras obligaciones materiales a cargo del obligado tributario y de la Administración. Obligaciones materiales a cargo del obligado tributario. Las sanciones tributarias no tienen el carácter de obligaciones tributarias. Obligaciones de carácter material a cargo de la Administración.

3.- Obligaciones tributarias formales. Obligaciones tributarias formales a cargo del obligado tributario; mención especial a la declaración y la autoliquidación. Obligaciones tributarias formales a cargo de la Administración.

4.- Obligaciones entre particulares resultantes del tributo.

5.- Obligaciones tributarias en el marco de la asistencia mutua.

6.- La indisponibilidad de las situaciones derivadas de la relación jurídico-tributaria.

7.- Conclusión.

8.- La exención tributaria.

1.- La relación jurídica tributaria.

1.1.- Concepto.

De acuerdo con lo expresado por el art. 17.1 de la LGT se entiende por relación jurídica tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos.

En el ámbito de la relación jurídico tributaria, tanto el ente público como los obligados tributarios son titulares de derechos, facultades, obligaciones y deberes.

1.2.- Contenido.

De la relación jurídico tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración; también puede derivarse la imposición de sanciones tributarias al obligado en caso de incumplimiento, (artículo 17.2 LGT).

Los elementos de la relación jurídico tributaria no pueden ser alterados por actos o convenios entre particulares, ni por la voluntad de la Administración. Los actos o convenios que pretendan alterar los términos de la relación no producirán efecto ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas, (art. 17.5). En

consonancia con esto, el crédito tributario es también indisponible para la Administración, (art. 18).

2.- Las obligaciones tributarias materiales.

2.1.- El hecho imponible y la obligación tributaria principal.

El hecho imponible. Concepto y funciones.

El art. 20.1 de la LGT define el hecho imponible como el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal, (es decir, la obligación de pagar una cuota tributaria). El hecho imponible es aquel presupuesto de hecho de la norma que, porque la norma considera que quien lo realiza demuestra capacidad económica, determina su obligación de ingresar un tributo.

El hecho imponible cumple determinadas funciones:

- En primer lugar determina la génesis o nacimiento, (devengo), de la obligación tributaria principal, porque en su seno incorpora una manifestación de capacidad económica.

- En segundo lugar es el elemento identificador del tributo. Es común que las distintas figuras impositivas o incluso tributarias, en general, se definan mencionando su hecho imponible; así el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas grava el hecho imponible obtención de renta por personas físicas, y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones grava el hecho imponible que consiste en la percepción por parte de personas físicas de elementos patrimoniales a consecuencia de una sucesión "mortis causa" o la adquisición de una donación.

En ocasiones en los tributos complejos se hace referencia a la expresión "hecho imponible" para designar diversas manifestaciones concretas o particulares del hecho imponible general del tributo en cuestión. Por ejemplo, aunque el hecho imponible es obtención de renta, (del trabajo, del capital, de actividades y de ganancias o pérdidas patrimoniales, fundamentalmente), se habla coloquialmente de los hechos imponibles obtención de rentas del trabajo u obtención de rentas mediante ganancias patrimoniales, porque son hechos concretos dentro de uno más complejo, que los comprende a ellos y a otros.

Elementos.

El hecho imponible presenta varias facetas, o por decirlo de otra forma, de su análisis se desprende la diferenciación de varios elementos:

- En primer lugar, un elemento objetivo que hace referencia a un hecho.

- En segundo lugar, un elemento subjetivo que hace referencia a la relación del hecho con un sujeto de características determinadas, o en una situación determinada. Así en nuestro actual Impuesto sobre el Patrimonio, el hecho imponible es la titularidad de un patrimonio por una persona física; el aspecto objetivo es la titularidad del patrimonio, el subjetivo hace referencia a la conexión de ese patrimonio con una persona física, de forma que si el titular es una persona jurídica el hecho imponible no se produce y el impuesto no se devenga, es decir, no nace.

El elemento objetivo puede presentar cuatro aspectos: material, espacial, cuantitativo y temporal.

El aspecto material viene a coincidir con la riqueza o manifestación de capacidad económica incorporada al hecho imponible. En ocasiones se refiere a un hecho genérico susceptible de abarcar diversas hipótesis concretas en su seno, (por ejemplo, la obtención de renta se refiere a muchas situaciones distintas entre sí, como percepciones de sueldos, de dividendos o de ciertos premios, que vienen englobadas en el concepto genérico). En otras ocasiones la definición de hecho imponible implica subsumir para cada caso un solo hecho concreto (por ejemplo, cuando se refiere a la realización de un contrato de compraventa o de alquiler).

El aspecto espacial se refiere al lugar de realización del hecho imponible. En ocasiones ciertos hechos imponibles sólo son tales, es decir, sólo devengan un tributo cuando se producen en conexión con un lugar determinado. En ocasiones, además, el lugar de realización del hecho imponible atribuye la titularidad del crédito tributario a un ente público o a otro; es lo que sucede cuando según el elemento o el aspecto espacial del hecho imponible puede exigir el tributo una comunidad autónoma u otra, o un ayuntamiento u otro.

El aspecto cuantitativo. Indica este aspecto la medida, el grado o la intensidad con que se realiza el hecho imponible.

No se da en todos los tributos. En ocasiones la ley define un hecho imponible sin cuantificarlo, (por ejemplo, la obtención de una licencia) y definido el hecho imponible determina la cuota tributaria a ingresar, que es la misma en todos los casos. Estos hechos imponibles dan lugar a tributos denominados fijos.

En otras ocasiones el hecho imponible es susceptible de cuantificación, y la ley determina que según esa cuantificación la cantidad a ingresar será diferente en cada ocasión; en estos casos, el tributo, que se denomina variable, define unos elementos de cuantificación de la cantidad a ingresar que son distintos y arrojan resultados distintos en cada liquidación; es lo que sucede con el IRPF, en el que el volumen de renta implica tributaciones distintas para cada caso.

El aspecto temporal se refiere al momento de realización del hecho imponible. Ya se ha distinguido entre tributos instantáneos y periódicos, esta distinción se da porque el hecho imponible es distinto desde el punto de vista de esta temporalidad en unos y otros.

El elemento temporal está íntimamente relacionado con el devengo. En el momento en que el elemento temporal se entiende producido el tributo se devenga, es decir, nace la obligación de tributar. Devengo y exigibilidad no tienen por qué coincidir en el tiempo, lo normal es que aunque la obligación haya nacido en un momento determinado sólo sea exigible por la Hacienda Pública en otro momento posterior, (es lo que sucede en el IRPF, o en el Impuesto sobre el Patrimonio, en los que el devengo se produce el 31 de diciembre por todas las rentas obtenidas durante el año, o por la titularidad de un patrimonio a esa fecha, pero el pago efectivo del impuesto sólo se tiene que realizar transcurridos unos meses, habitualmente entre mayo y junio del año siguiente).

La obligación tributaria principal.

El artículo 19 LGT establece que la obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria. Dicha cuota es la cantidad que se paga, precisamente, en concepto de tributo, por haber realizado un presupuesto que implica capacidad económica.

La obligación tributaria principal tiene tres características:

A.- Es una obligación *ex-lege*, es decir, nace por la voluntad de la ley.

B.- Es una obligación de derecho público.

C.- Es una obligación de dar, más concretamente, pecuniaria.

A.- Obligación *ex-lege*. El nacimiento de la obligación tributaria se produce por voluntad de la ley, es decir, por la realización del hecho imponible o presupuesto de hecho previsto en la ley, que hace nacer la obligación de pagar un tributo. No es fruto de un acuerdo, o un contrato, sólo la ley es capaz de hacer nacer esta obligación que, por otra parte, es independiente de las voluntades que manifiesten los sujetos. Además, y debido a su carácter, la ley no sólo impone el nacimiento de la obligación, sino que establece todo su régimen jurídico. Es una obligación indisponible, lo que supone que se impide tanto al obligado tributario como a la Administración alterar cualquier aspecto en relación con su contenido, su forma o su plazo de exigencia. Todos los aspectos de la obligación tributaria principal tienen carácter indisponible.

B.- Obligación de derecho público. La obligación tributaria principal tutela intereses de carácter público, no de relación entre particulares. De acuerdo con esto, las situaciones del ente público y de los sujetos obligados no son iguales, y sus relaciones no se dan en un plano de igualdad; el ente público tiene una serie de prerrogativas, facultades y potestades que no se atribuyen a los obligados tributarios.

C.- Obligación pecuniaria. Es una obligación de dar. Se impone al obligado la entrega de una suma de dinero que se denomina cuota tributaria.

Esta característica no se pierde por el hecho de que algún tributo se pague mediante efectos timbrados o se pague, en los supuestos de imposibilidad de pago metálico, mediante bienes del patrimonio histórico artístico; tampoco por el hecho de que la ausencia de pago en plazo puede ocasionar un procedimiento de ejecución que pretende el embargo de los bienes del obligado.

Supuestos de no sujeción.

El art. 20.2 de la LGT establece que la ley podrá determinar el ámbito del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción.

Los supuestos de no sujeción se encuentran fuera del hecho imponible, y por lo tanto no devengan la obligación tributaria, no obstante lo cual, y por razones puramente aclaratorias, es frecuente que las normas tributarias realicen menciones a los supuestos de no sujeción. Estas menciones son puramente didácticas o aclaratorias,

en el sentido de que se refieren a supuestos de frontera, que pueden plantear dudas al intérprete y que la ley quiere dejar claros. Si no existieran las normas que definen los supuestos de no sujeción, las consecuencias en orden a la ausencia del devengo del tributo serían idénticas.

2.2.- Otras obligaciones materiales, a cargo del obligado tributario y de la Administración.

Obligaciones materiales a cargo del obligado tributario; mención especial a la declaración y la autoliquidación.

Por otra parte existen otras obligaciones materiales a cargo del obligado tributario, como la de pagar intereses, la de pagar recargos o la de realizar pagos a cuenta. A estas les denomina la LGT obligaciones tributarias "accesorias", por contraposición a la principal, que es la de ingresar la "cuota".

Los intereses. Los intereses tienen un significado puramente patrimonial o de resarcimiento, en el sentido de que pretenden compensar a la Administración por el cumplimiento de la obligación de pago con retraso; son independientes de conceptos de culpabilidad. En ocasiones el interés aplicable es el legal, fijado por ley, y en otras el de demora, que es el legal incrementado en un 25%, (art. 26.6 LGT).

Los recargos. Los recargos son cantidades que se tienen que ingresar además de la principal, la cuota. La LGT prevé recargos en diversas situaciones:

Recargos por declaración extemporánea o fuera de plazo, pero voluntaria. Se dan en el caso de que un sujeto declare fuera de plazo pero de forma espontánea; en estos casos la ley le obliga a ingresar un recargo adicional, pero excluye al sujeto de responsabilidad por sanciones y, en ocasiones, de la obligación de pagar intereses.

Recargos de apremio. Se devengan cuando el sujeto ha dado lugar a que la Administración tenga que recurrir al procedimiento de apremio, o de ejecución forzosa de sus bienes, para obtener el cobro.

También se utiliza la expresión "recargo" en un sentido distinto al de los anteriores, para referirse al caso en el que el legislador establece un tributo, pero en vez de estructurar completamente una figura nueva, configura sólo algunos elementos esenciales y la basa para su cálculo en otro tributo que ya existe, (por ejemplo, un recargo a favor de un determinado ente que se calcula en un porcentaje sobre la cuota a ingresar en concepto de IRPF). Estos "recargos" no son sino unos tributos más, pero con caracteres "parasitarios", en el sentido de que utilizan la estructura de otro.

Los pagos a cuenta. Los pagos a cuenta cumplen la función de ir adelantando cantidades a cuenta de un tributo cuya cuota final se liquidará posteriormente. Cuando el tributo se liquida de forma final, de la cantidad a ingresar se compensan los pagos a cuenta ya realizados, de forma que o bien se ingresa la diferencia o, si la cantidad ingresada a cuenta es mayor, la Hacienda Pública devuelve lo ingresado en exceso. Los pagos a cuenta pueden ser de tres clases:

Retenciones. en las que un tercero retiene una cantidad y la ingresa a cuenta del impuesto que habrá de pagar el obligado tributario principal. Se dan fundamentalmente en los impuestos sobre la renta, cuando un pagador abona al perceptor, (auténtico obligado a pagar el impuesto), una cantidad; con ocasión de este pago, le retiene un porcentaje, que a su vez ingresa a la Hacienda Pública en nombre del perceptor y en concepto de pago a cuenta del tributo que en su momento este último pagará.

Ingresos a cuenta. Cumplen la misma función que las retenciones pero se establecen para el supuesto de que el obligado principal no reciba una cantidad de dinero sino un bien o un servicio; en ese caso el tercero no podrá retener y tendrá que realizar un ingreso adicional a cuenta del tributo, (es imposible retener una cantidad de lo pagado cuando se paga, por ejemplo, mediante la entrega de un viaje, o de una vivienda; en estos casos la ley obliga a quien entrega la vivienda a que además haga un ingreso en dinero en nombre y a cuenta del perceptor).

Pagos fraccionados. En este supuesto el propio obligado principal va ingresando cantidades a cuenta del tributo que tendrá que hacer efectivo totalmente en un momento posterior, (es el caso del empresario que, con independencia de que le retengan, cada cierto tiempo hace una cuenta parcial de resultados e ingresa un porcentaje; las cantidades ingresadas son objeto de compensación cuando se liquida definitivamente el tributo).

Los pagos a cuenta cumplen una función de tesorería tanto para la Administración como para el propio sujeto, pues permiten ir adelantando cantidades, con lo que se suaviza el pago de la cuota final al sujeto y se procura un flujo de ingresos más o menos continuo a la Hacienda Pública. Junto a esta función, la figura de la sustitución, de la retención o del ingreso a cuenta, cumplen una importante función de información por parte de terceros acerca del contribuyente y de control. La exigencia de todas estas formas de pago anticipado se produce cada vez de forma más estricta y viene acompañada de importantes obligaciones formales o de información.

Las sanciones tributarias no tienen el carácter de obligaciones tributarias. (art. 25.3).

La sanción tributaria no tiene la misma naturaleza que las deudas tributarias, como la cuota, los intereses, los recargos o los pagos a cuenta. Debido a su naturaleza

sancionadora está sujeta a unos principios constitucionales y a unos procedimientos especiales, que se estudian en la unidad dedicada al derecho sancionador tributario.

Obligaciones de carácter material a cargo de la Administración.

La Administración también está sujeta a obligaciones de carácter material; vienen especificadas en los artículos 30, 31, 32 y 33 LGT.

Obligación de devolución de las cantidades que la normativa de cada tributo establezca. En primer lugar, la obligación de devolver al sujeto las cantidades que la normativa de cada tributo establezca. Esta situación se da cuando un sujeto ha ido ingresando cantidades y, cuando se hace la liquidación final del tributo, resulta una cantidad definitiva a ingresar inferior a la que se ha ido ingresando a cuenta, (por ejemplo, un sujeto ha ido sufriendo retenciones, y cuando hace la liquidación final de éste, la cantidad es inferior a la que ya lleva ingresada; en este caso la Administración tiene que devolver en las condiciones y los plazos que las leyes establecen).

Obligación de devolución de los ingresos indebidos. En segundo lugar, la obligación de devolver los ingresos que el sujeto haya realizado y que no tendría que haber realizado, (por ejemplo, cuando ha ingresado un mismo tributo dos veces).

Obligación de reembolsar el coste de las garantías. En tercer lugar la obligación de reembolsar el coste de las garantías que le ha obligado a prestar a un sujeto. Por ejemplo, cuando el sujeto impugna un acto de la Administración, la mera impugnación no suele implicar que la Administración deje de ejecutar el acto. Si el sujeto desea que dicho acto no se ejecute mientras se sustancian los recursos puede conseguirlo garantizando el importe adeudado y algunas otras cantidades mediante la constitución de una garantía; si mediante resolución administrativa firme o sentencia judicial se declara que el acto impugnado era improcedente, se ha de liberar la garantía por parte de la Administración; esto implica liberar las fianzas, avales o garantías presentadas, o devolver los depósitos hechos. En este caso la Administración tiene que compensar al sujeto por los costes que la constitución de la garantía le haya supuesto. También hay que garantizar el importe de la deuda con la Administración cuando se solicita un aplazamiento o un fraccionamiento del pago; también en este caso, si el acto que impuso el pago se declara improcedente, procede la liberación de las garantías y la devolución del coste que hayan producido. En todos estos casos, con intereses.

En determinados casos la ley obliga a la Administración a devolver con el interés legal y en otros con el de demora, según los casos.

3.- Obligaciones tributarias formales.

Obligaciones tributarias formales a cargo del obligado tributario. Mención especial a la declaración y la autoliquidación.

Están definidas en el art. 29.1 de la LGT, que se refiere a ellas como aquellas obligaciones que sin tener carácter pecuniario son impuestas por la normativa a los obligados tributarios, sean o no deudores del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios.

El número 2 del artículo 29 LGT enumera una gran cantidad de obligaciones formales; entre estas obligaciones se pueden mencionar la de presentar las declaraciones censales, solicitar y facilitar el NIF, presentar declaraciones o autoliquidaciones, llevar libros de contabilidad o registros o expedir, solicitar y conservar facturas.

Mención a las obligaciones de declarar y de autoliquidar.

Aunque se volverá sobre este tema cuando se estudien los procedimientos, conviene hacer mención expresa de lo siguiente, dado que se da por supuesto en algunas de las cuestiones que se tratan en lo sucesivo:

Se ha dicho que el sujeto tiene la obligación de declarar; ésta es una de las obligaciones más importantes que le competen. Puede declarar cualquier dato que sea necesario o relevante a los efectos de la aplicación de los tributos, y entre ellos la realización del hecho imponible. En algunos tributos, (prácticamente todos en las formas antiguas de aplicación de los tributos) el sujeto, cuando realiza un hecho imponible lo declara, y declara los datos necesarios para que la Administración liquide el tributo correspondiente; liquidar es convertir en cierta o concreta la cantidad que se ha de ingresar. A este mecanismo se le ha venido conociendo como mecanismo de declaración. Hoy en día, dada la necesidad de gestión prácticamente en masa de millones de liquidaciones, los tributos funcionan de forma que el sujeto no sólo declara el hecho y los datos necesarios para liquidar, y espera a que la Administración le notifique, pasado un tiempo, la liquidación, sino que la ley le obliga a declarar, y además, a la vez, a calificar las situaciones en las que se encuentra de acuerdo con la ley y a calcular el importe a ingresar, es decir, a liquidar. A este mecanismo de actuación se le viene conociendo como autoliquidación, porque es el propio sujeto el que realiza todas las funciones para que el tributo se cuantifique. Evidentemente, tanto en el caso de declaración como en el de autoliquidación, (con más razón), la Administración puede luego comprobar y en su caso rectificar la autoliquidación del sujeto.

Obligaciones tributarias formales a cargo de la Administración.

El art. 34 LGT configura una serie de obligaciones de la Administración que no tienen carácter material, y que se enuncian como derechos y garantías del obligado tributario;

entre ellas, por destacar las más importantes, se pueden citar la de permitir que se conozca el estado de tramitación de los procedimientos, la identidad de las autoridades o el personal a cargo de dichos procedimientos; la no necesidad de aportación de documentos que ya estén en poder de la Administración, cuando se cite el día y el procedimiento al que se aportaron; o la de respetar el carácter reservado de los datos del sujeto que la Administración conozca, entre otras.

El Consejo para la Defensa del Contribuyente, que depende del Ministerio de Economía y Hacienda, vela por la efectividad del respeto a los derechos de los obligados tributarios, (con independencia, por supuesto, de la vía judicial), y atiende sus quejas y sugerencias. Está contemplado en el art. 34.2.

4.- Obligaciones entre particulares resultantes del tributo.

Vienen contempladas en el artículo 24 LGT.

En ocasiones la aplicación de los tributos obliga a los sujetos particulares a relacionarse entre sí; por ejemplo, cuando un sujeto tiene que repercutirle a otro el IVA, o cuando un pagador tiene que retener una cantidad a cuenta al perceptor. Las relaciones que surgen entre los particulares en estos casos, los derechos y deberes de cada uno, están reguladas por la ley.

Así pues: son las que tienen por objeto una prestación de naturaleza tributaria exigible entre obligados tributarios, como las que se derivan de los actos de repercusión o retención. En estos supuestos existe una relación entre dos obligados tributarios, de la que no forma parte, en principio, la Hacienda Pública; la relación se da entre dos sujetos que actúan "a título privado o particular", pero en cumplimiento de una obligación de carácter público.

El hecho de que el correcto cumplimiento de los términos de la relación sea importante para el cumplimiento de la obligación de tributar, hace que la ley defina un estatuto de derechos y obligaciones entre los obligados, y les dote de unos mecanismos de exigencia de tal cumplimiento. Las obligaciones establecidas por la ley pueden ser materiales o formales, y son indisponibles por los sujetos, que no pueden modificarlas o decidir libremente si las cumplen o no.

5.- Obligaciones tributarias en el marco de la asistencia mutua.

Son las que se derivan del conjunto de acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras análogas que el Estado español preste, reciba o desarrolle en el ámbito de sus relaciones con la Unión Europea, otras entidades internacionales o supranacionales u otros Estados, (art. 1.2).

6.- La indisponibilidad de las situaciones derivadas de la relación jurídico-tributaria.

Los elementos materiales y formales de la relación jurídico tributaria no pueden ser alterados por actos o convenios entre particulares, ni por la voluntad de la Administración. Los actos o convenios que pretendan alterar los términos de la obligación no producirán efecto ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.

7.- Conclusión.

De lo expuesto se puede concluir en lo siguiente:

En la relación jurídico tributaria se manifiestan situaciones activas y pasivas para todos los sujetos implicados; la relación jurídica tributaria da lugar a una serie compleja de vínculos entre Administración y obligados tributarios, y también genera vínculos entre obligados tributarios entre sí.

Las obligaciones tributarias pueden ser de carácter o naturaleza material o formal. Existen obligaciones materiales y formales a cargo del sujeto y de la Administración.

Las materiales se sustentan en el pago de una cantidad de dinero; la principal es la obligación de pagar la cuota tributaria, es decir, la cantidad que se paga precisamente en concepto de tributo por haber realizado el hecho imponible. Junto a ésta hay otras obligaciones materiales, como la de pagar intereses.

La relación jurídico-tributaria establece además obligaciones formales, que no consisten en el pago de una cantidad sino que se relacionan con la realización de actuaciones o de procedimientos tributarios.

Todo este conjunto de derechos y obligaciones recíprocas es indisponible tanto para la Administración como para el sujeto.

8.- La exención tributaria.

De acuerdo con lo que expresa el artículo 22 de la LGT, se produce cuando aun habiéndose realizado el hecho imponible, una norma específica determina que en ese supuesto concreto no se producirá la obligación de pagar el tributo. La diferencia con los supuestos de no sujeción es que en los de exención sí se produce el hecho imponible, pero para un supuesto concreto una norma, especialmente aplicable a él, establece que no se va a producir el efecto normal, consistente en la obligación de pago del tributo. Así pues, el supuesto de exención se encuentra plenamente dentro del hecho imponible y la norma de exención tiene un efecto constitutivo, no meramente aclaratorio, en el sentido de que si la norma de exención desapareciese el hecho *contemplado por ella tributaría en condiciones normales*. Normalmente las exenciones, que en principio suponen una merma de los principios de capacidad económica,

igualdad y generalidad, se establecen en atención a la tutela de otros principios constitucionales que el legislador considera dignos de protección, y para incentivar ciertas conductas consideradas deseables como, por ejemplo, la actividad inversora de los sujetos, o la tutela de ciertos entes o situaciones. En otros casos las exenciones son puramente técnicas, esta situación, que se produce con cierta frecuencia en el IVA, pretende evitar situaciones que considerando el sistema tributario en su conjunto serían ilógicas y darían lugar a resultados incoherentes.

El devengo de la exención se produce con la realización del presupuesto de exención previsto por la norma; en ocasiones la exención es rogada, es decir, para que sea aplicable tiene que solicitarse por el obligado tributario al ente público.

Las exenciones se pueden establecer en atención a determinados sujetos, en cuyo caso son subjetivas, (por ejemplo, las referidas a fundaciones, la Cruz Roja o determinados entes públicos), o bien sin vincularse a un sujeto determinado, sino por la mera mención a una actividad; en este caso son objetivas. También pueden dar lugar a la neutralización total de la obligación de pago, en cuyo caso se denominan exenciones totales, o la neutralización parcial, determinando una obligación de pago de cuantía inferior, en cuyo caso se denominan exenciones parciales.

