

DR 20 22

Hacienda Pública II, título Exención y no Sujeción, autor Eugenio Gutiérrez López. Día de grabación, 17 de diciembre del 79, día de emisión, 2 de melantea, como cuestiones absolutamente vinculadas con él, el estudio de la exención y de la no sujeción. Tenemos que referirnos en primer lugar al concepto del hecho imponible, puesto que en él las dos cuestiones anteriormente apuntadas carecen de relevancia.

El hecho imponible es el presupuesto de la actividad jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada atributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Tal es el concepto que nos ofrece el artículo 28 de la citada ley. Pues bien, en esa misma disposición se hace una referencia a la exención y a la no sujeción.

A la exención, cuando en el artículo 16 se señala que las normas por las que se otorguen exenciones o bonificaciones tributarias tendrán un periodo de vigencia limitado a 5 años, a menos que se otorguen a perpetuidad o por un periodo mayor o menor, y a la no sujeción cuando en el artículo 28, apartado segundo, se señala que la ley en su caso completará la determinación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción. Hemos pues de referirnos a estas dos cuestiones. La formulación del hecho imponible implica la necesidad de señalar sus límites para saber si ha nacido o no la obligación tributaria y, en este último caso, para conocer la razón jurídica de que así haya ocurrido.

Al argumento positivo no le son indiferentes la totalidad de los hechos que no generan obligaciones tributarias, sino que en ocasiones regula determinados grupos de ellos con finalidad diversas. Unas veces se declaran por las normas ciertos supuestos llamados de no sujeción y otras se enuncian hechos que se repudian extenso. Las exenciones tributarias ofrecen modalidades que hace muy difícil formular en un concepto unitario.

En un sentido extremadamente amplio cabe dar la exención cuando alguna actividad o alguna persona no soporte realmente la carga económica que por aplicación estricta de las normas impositivas habría de corresponderle. El beneficio de la exención en tendencia en sentido amplio puede producirse por tres cambios. Primero, porque la obligación tributaria no llegue a nacer, a pesar de haberse producido, un hecho que quede comprendido dentro de la estructura normal del hecho imponible.

Segundo, porque habiendo nacido la obligación, su pago sea condonado. Y tercero, porque nacida y satisfecha la deuda, la persona que realizó el pago obtenga con posibilidad, en virtud de un hecho distinto y por imperativo de otra norma jurídica, el reembolso de la cantidad pagada al ente público. En todos estos casos hay una nota común.

El patrimonio de las personas afectadas por el régimen de exención no se debe armar por la aplicación del tributo. Ahora bien, en sentido jurídico estricto, la exención consiste en la eliminación del nacimiento de una obligación tributaria que, en caso de no existir la exención,

llegaría a producirse como consecuencia de la realización de un determinado hecho. La exención pues consiste, primero, en la existencia de una norma impositiva en la que se define un hecho imponible, que normalmente da origen, al realizarse, al nacimiento de una obligación tributaria.

Y segundo, la existencia de una norma de exención que ordene que la obligación tributaria no se produzca a pesar de la realización del hecho imponible previsto en la norma de imposición para ciertos casos. En los supuestos de la sujeción, tales supuestos no están contenidos en la norma delimitadora del hecho imponible. Si se mencionan por la ley, se hace con objeto de aclarar la formalización del hecho imponible, por lo que se incorporan a preceptos didácticos u orientadores.

En el caso de los supuestos de exención, la aplicación de las normas que contienen el hecho imponible determinaría, sin la norma de exención, la sujeción del supuesto exente. La norma que contiene la exención no actúa pues como meramente didáctica o orientadora, sino que está dotada de una eficacia singular, mermar respecto a determinadas actividades o personas, la eficacia de la norma de imposición. La exención no ha constituido, por tanto, como la norma de sujeción, un mecanismo lógico para acotar la esfera de imposición, sino un instituto enderezado a rectificar esa esfera para casos determinados.

De acuerdo con sus elementos intrínsecos, las exenciones pueden clasificarse en subjetivas y objetivas, y en temporales y permanentes. En cuanto a las objetivas, su concepto va indiscutiblemente unido al de presupuesto de hecho de la obligación tributaria. Se produce cuando se priva a la norma de singularidad del presupuesto de eficacia constitutiva de obligaciones tributarias respecto a ciertos hechos que, estando lógicamente comprendidos en su ámbito de aplicación, no se reputan idóneos para generar la obligación tributaria.

En cambio, las exenciones subjetivas se producen en el ámbito de las personas obligadas al pago. Lo que con ellas se pretende es que ciertas personas o categorías de personas no queden obligadas a contribuir, a pesar de encontrarse con el supuesto fáctico de la imposición en la versión definida por la ley para que esa obligación nazca. Son exenciones temporales aquellas que sólo excluyen el nacimiento de las normativas obligaciones tributarias durante el plazo que se fija por la norma jurídica.

En el momento de establecer la exención, la exención temporal genera en el domiciliario el derecho a que el disfrute de la misma no puede ser suprimido ni suspendido durante el tiempo de vigencia de la exención. Estamos ante un supuesto de derechos tributarios adquiridos para el que tienen plena vigencia las normas y principios que integran la Tría General de los Derechos Adquiridos. Recuerden ustedes que el artículo 16 de la Ley General Tributaria señala que se aplican sin perjuicio de los derechos adquiridos durante la vigencia de la exención.

Por su parte, el concepto de exención permanente alude a aquel tipo de exoneraciones fiscales cuyo periodo de vigencia no aparece de antemano determinado por la ley. Hemos de referirnos, para completar este tema, al problema de los derechos adquiridos. En primer lugar,

hemos de señalar que el concepto de derechos adquiridos es uno de los más posibles y los más discutibles en la dogmática del derecho civil y ha sido aceptado en el Congreso de las Naciones Unidas, tanto la Ley General Tributaria como las recientes leyes del Impuesto sobre las Sociedades.

Ahora bien, la problemática que se plantea consiste en determinar qué se entiende realmente por derechos adquiridos. La cuestión no es fácil de deslindar porque no existe una afirmación positiva donde se consagre en número la clase de derechos adquiridos que han de ser respetados. El problema adquiere toda su intensidad, todo su pronunciamiento cuando hacemos referencia al aspecto fiscal.

¿Es que acaso las exenciones tributarias deben mantenerse a pesar de que exista una norma de orden público de interés superior? ¿Es que acaso los derechos adquiridos han de ser preferentes, han de ser prevenientes a esa norma de interés público nacional? La cuestión fácilmente plantea el problema de las llamadas exenciones por motivos fiscales o compactos fiscales. En este caso, la exención parece que consolida una situación jurídica sin la cual no se hubiera dictado una serie de disposiciones ni se hubiese realizado ciertas actividades. Parece que la exención condiciona la actuación de los contribuyentes y, en tal sentido, vincula también al fisco en una futura actuación.

Por eso, a pesar de la visión de la Ley Federal Tributaria, del artículo 16 ya anunciado, la realidad es que casi todas las exenciones tienen un periodo de vigencia indefinido, incluso a pesar de que se mantenga en las mismas y se diga exactamente que su vigencia será limitada a cinco años. Y la razón de ello son los derechos, las situaciones individualizadas, respetadas, defendidas por el Ordenamiento Jurídico Tributario. Ciertamente es una cuestión conflictiva que debería ser objeto de una evaluación mucho más precisa, mucho más detallada, mucho más casuística, a cargo de la legislación positiva en concreto y no veramente a limitarse a reproducir el concepto de derechos adquiridos sobre cuya dogmática se han planteado múltiples dudas y sobre las que existen una problemática doctrinal muy acusada y extensiva.