

VICENTE ALBERTO GARCÍA MORENO

ESTER MACHANCOSES GARCÍA

Dirección

MARÍA PILAR ALGUACIL MARÍ

CRISTÓBAL BORRERO MORO

MARÍA AMPARO GRAU RUIZ

SALVADOR MONTESINOS OLTRA

Coordinación

MEDIO SIGLO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

Estudios en memoria del profesor Carmelo Lozano Serrano

Autoría

MARÍA PILAR ALGUACIL MARÍ	ESTER MACHANCOSES GARCÍA
EVA ANDRÉS AUCEJO	FRANCISCO J. MAGRANER MORENO
PILAR BONET SÁNCHEZ	VALENTÍN MAGRANER BOU
JOSÉ LUÍS BOSCH CHOLBI	JORGE MARTÍN LÓPEZ
ADORACIÓN BORJA SANCHIS	JUAN MARTÍN QUERALT
CRISTÓBAL BORRERO MORO	JORGE JUAN MILLA IBÁÑEZ
CARLOS JAVIER CORRECHER MATO	SALVADOR MONTESINOS OLTRA
ENRIQUE DE MIGUEL CANUTO	GERMÁN ORÓN MORATAL
ADRIANO DI PIETRO	CARLOS PALAO TABOADA
FRANCISCO ESCRIBANO LÓPEZ	JOSÉ V. PEDRAZA BOCHONS
ERNESTO ESEVERRI MARTÍNEZ	TERESA PUCHOL TUR
VTE ALBERTO GARCÍA MORENO	ÁLVARO RODRÍGUEZ BEREIJO
DIEGO GONZÁLEZ ORTIZ	EUGENIO SIMÓN ACOSTA
MARÍA AMPARO GRAU RUIZ	MARÍA TERESA SOLER ROCH
SANTIAGO IBÁÑEZ MARSILLA	ANA MARÍA VERA IVARS
AMPARO LEZCANO ARTAL	JUAN ZORNOZA PÉREZ
ROSA LITAGO LLEDÓ	

III ARANZADI

Primera edición, 2023



Incluye soporte electrónico

“Acción de investigación cofinanciada por la Facultat de Dret de la Universitat de València”

El editor no se hace responsable de las opiniones recogidas, comentarios y manifestaciones vertidas por los autores. La presente obra recoge exclusivamente la opinión de su autor como manifestación de su derecho de libertad de expresión.

La Editorial se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 45).

Por tanto, este libro no podrá ser reproducido total o parcialmente, ni transmitirse por procedimientos electrónicos, mecánicos, magnéticos o por sistemas de almacenamiento y recuperación informáticos o cualquier otro medio, quedando prohibidos su préstamo, alquiler o cualquier otra forma de cesión de uso del ejemplar, sin el permiso previo, por escrito, del titular o titulares del copyright.

© 2023 [Editorial Aranzadi, S.A.U. / César Gilo Gómez]

© Portada: Editorial Aranzadi, S.A.U.

Editorial Aranzadi, S.A.U.

C/ Collado Mediano núm. 9

28231 Las Rozas, Madrid

ISBN: 978-84-1163-906-4

DL NA 2744-2023

Printed in Spain. Impreso en España

Fotocomposición: Editorial Aranzadi, S.A.U.

Impresión: Rodona Industria Gráfica, SL

Polígono Agustinos, Calle A, Nave D-11

31013 – Pamplona

	<i>Página</i>
2. <i>Repristinación del diseño</i>	164
X. Caso Fabio Romano	165
XI. Concepción del impuesto	166
XII. Causa justificadora de la imposición	168
XIII. Base real frente a base ficticia	168
XIV. <i>Ratio</i> originaria de la deducción	170
XV. Anotaciones conclusivas	171
XVI. Bibliografía	172
CAPÍTULO 8	
EL SUPUESTO CARÁCTER CONFISCATORIO DE LA IMPOSICIÓN SOBRE EL PATRIMONIO NETO DE LAS PERSONAS FÍSICAS: UN MITO QUE NO CESA	
SALVADOR MONTESINOS OLTRA	175
I. El redivivo debate sobre el alcance confiscatorio de la imposición patrimonial	175
II. El límite a la cuota íntegra del artículo 31 LIP como elemento distorsionador del debate en torno a la inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Patrimonio por presunta vulneración del principio de interdicción de la confiscatoriedad	183
III. Sobre lo que revelan las estadísticas del IP (y las encuestas financieras de las familias) acerca de la supuesta confiscatoriedad, con carácter general, de la imposición sobre el patrimonio neto de las personas físicas	198
IV. La presunta confiscatoriedad de la imposición sobre el patrimonio y el principio de normalidad	213
V. Reflexión final: suprimir la imposición sobre el patrimonio neto de las personas físicas es una (discutible) opción política, pero no, desde luego, un imperativo constitucional	215
VI. Bibliografía	220
CAPÍTULO 9	
LA EXENCIÓN TRIBUTARIA EN EL MARCO DE LA TEORÍA ANALÍTICA DEL DERECHO CONTEMPORÁNEO	
DIEGO GONZÁLEZ ORTIZ.....	223
I. Introducción	223

	<i>Página</i>
II. La concepción de la exención como norma jurídica.....	227
III. La exención como como elemento de la norma tributaria.....	231
IV. El gravamen autonómico de hechos imposables exentos.....	237
V. Bibliografía	240

**TERCERA PARTE
EL PODER FINANCIERO Y TRIBUTARIO**

A) FISCALIDAD AUTONÓMICA Y LOCAL

CAPÍTULO 10

**LA REFORMA CONSTITUCIONAL DEL SISTEMA
DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA**

JUAN ZORNOZA PÉREZ.....	245
I. Introducción.....	245
II. El punto de partida: sistema y modelo de financiación autonómica.....	246
III. El momento presente ¿puede estabilizarse el sistema sin una reforma constitucional?	251

CAPÍTULO 11

**LA REFORMA DE LA HACIENDA LOCAL
PARA GARANTIZAR SU SUFICIENCIA**

GERMÁN ORÓN MORATAL.....	257
I. Retrospección.....	257
II. Suficiencia y principio de capacidad económica en los ingresos y gastos públicos locales.....	259
III. Autonomía financiera y límite de gasto.....	261
IV. Conclusión	266

CAPÍTULO 12

**PARTICIPACIÓN Y RECARGOS DE LOS MUNICIPIOS EN
TRIBUTOS AUTONÓMICOS. SITUACIÓN ACTUAL**

ADORACIÓN BORJA SANCHIS.....	269
I. Introducción.....	269

La exención tributaria en el marco de la teoría analítica del derecho contemporáneo

DIEGO GONZÁLEZ ORTIZ

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universitat Jaume I. Castellón

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN. II. LA CONCEPCIÓN DE LA EXENCIÓN COMO NORMA JURÍDICA. III. LA EXENCIÓN COMO ELEMENTO DE LA NORMA TRIBUTARIA. IV. EL GRAVAMEN AUTONÓMICO DE HECHOS IMPONIBLES EXENTOS. V. BIBLIOGRAFÍA.

I. INTRODUCCIÓN

El legislador ordena, prohíbe y autoriza conductas, y lo hace sirviéndose para ello del lenguaje. El legislador usa el lenguaje ordinario, principalmente, para calificar determinadas conductas como ordenadas, prohibidas o autorizadas, con la intención de producir en otras personas la intención de realizar o de abstenerse de realizar una determinada conducta. Al significado de los enunciados lingüísticos formulados por ciertas autoridades con la intención de producir en otras personas la determinación de realizar o de abstenerse de realizar una determinada conducta, es a lo que la teoría analítica del Derecho contemporánea denomina «norma jurídica»¹. En cambio, para referirnos a los enunciados mismos, es decir, a los signos lingüísticos que expresan normas jurídicas, hablaremos de «disposiciones jurídicas». Así pues, la «norma jurídica» no es el texto, no es el signo empleado por el legislador, sino el significado que resulta de la interpretación de las disposiciones jurídicas². La norma jurídica es, en definitiva, el contenido proposicional de la intención comunicativa que el intérprete atribuye a los enunciados proferidos por una autoridad normativa

1. E. BULYGIN, D. MENDONCA *Normas y sistemas normativos*, Marcial Pons, Madrid, 2005, pp. 15 ss.

2. R. GUASTINI, *Distinguiendo. Estudios de teoría y metateoría del derecho*, Gedisa, Barcelona, 1999, pp. 100 ss.

con la finalidad de autorizar, ordenar o prohibir la realización de determinados comportamientos humanos.

También el jurista práctico o el jurista dogmático, y no sólo el legislador, utilizan el lenguaje ordinario. Fundamentalmente, lo hacen para hablar del discurso del legislador, y más concretamente, para interpretar el lenguaje del legislador, esto es, para atribuir significado a sus palabras. El discurso que desarrollan tanto el jurista práctico como el jurista dogmático cuando interpretan las disposiciones jurídicas constituye un metadiscurso, que tiene por objeto el discurso del legislador. Entre los enunciados empleados por los juristas destacan aquellos que expresan «proposiciones normativas», esto es, oraciones mediante las que se pretende informar sobre el significado de las disposiciones jurídicas³. La diferencia entre normas y proposiciones normativas no sería de naturaleza sintáctica, pues un mismo enunciado puede ser usado tanto para expresar una norma como para informar sobre la existencia de una norma, sino de carácter pragmático, es decir, la diferencia radicaría en la intención con la que en cada caso se usan las palabras. Lo que permite diferenciar las normas de las proposiciones normativas es, por tanto, la distinta fuerza ilocutiva. Precisamente, a diferencia de las normas jurídicas, las proposiciones jurídicas, bajo ciertas condiciones, pueden ser verdaderas o falsas. En cambio, de una proposición normativa no podrá decirse que ha sido cumplida o incumplida.

Además del lenguaje normativo del legislador y del lenguaje interpretativo de los juristas prácticos o dogmáticos, hay que aludir finalmente al discurso de la teoría del Derecho, entre cuyos enunciados encontramos definiciones de aquellos términos básicos o fundamentales, con un alto nivel de abstracción, que permiten a los juristas interpretar y sistematizar el discurso del legislador. Los términos que son objeto de definición por la teoría general del Derecho son, principalmente, aquellos que son *usados* habitualmente por los juristas prácticos y por la dogmática jurídica, en sus proposiciones acerca de las normas jurídicas (y no en las normas jurídicas mismas)⁴. Me refiero, entre otros, y por mencio-

3. E. BULYGIN, D. MENDONCA, *Normas y sistemas normativos*, ob. cit., pp. 19 ss.

4. En palabras de G.R. CARRIÓ, *Notas sobre Derecho y Lenguaje*, 4ª ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires 1990, pp. 303 s., «en términos generales puede decirse que, mientras los juristas dogmáticos *usan* las expresiones B (que es como denomina el autor a ese grupo de palabras y expresiones que se encuentran ubicadas en un nivel intermedio entre (A) los términos deónticos más generales, como jurídicamente prohibido, obligatorio o permitido; y (C) la expresiones que los juristas emplean para aludir a las situaciones específicas de que se ocupan sus disciplinas) al trabajar en sus respectivas disciplinas (...), los teóricos generales del derecho *mencionan* tales expresiones B para elucidar su significado, sus relaciones y sus criterios de aplicación». Ahora bien, como observó, este mismo autor, «[no] siempre los autores de Teoría General del Derecho se ocupan de elucidar nociones que son de uso frecuente entre los juristas dogmáticos», sino que «algunos de los conceptos de que se ocupa la Teoría General del Derecho han sido *creados* por ella —esto es, introducidos y definidos estipulativamente— con la finalidad de presentar los fenómenos del derecho en

nar alguno de los términos habitualmente usados por la dogmática dedicada al Derecho tributario, a expresiones como «obligación», «carga», «prestación», «gravamen», o «débito»⁵. Ahora bien, mediante sus definiciones, la teoría general del Derecho no suele limitarse a describir los criterios empleados por los juristas para el uso de los términos jurídicos. La teoría general del Derecho, sirviéndose de las herramientas proporcionadas por la filosofía del lenguaje contemporánea, producto del giro lingüístico, busca la construcción de un lenguaje riguroso, a través de la llamada «terapia lingüística»⁶. Generalmente, las definiciones elaboradas por la teoría del Derecho tienen una «pretensión moderada» de estipular nuevos usos, no necesariamente alejados de los usos vigentes en la comunidad de los juristas, sino más bien tratando de clarificarlos y depurarlos de imprecisiones⁷. En ocasiones, sin embargo, la teoría general del Derecho se aparta del uso frecuente entre los juristas, introduciendo nuevos conceptos cuyos significados son estipulados por ella⁸.

Ni la dogmática tributaria parece haber suscitado el mismo interés para los filósofos analíticos del Derecho, ni tampoco entre los dogmáticos tributarios es frecuente encontrar reflexiones filosóficas realizadas desde un enfoque analítico. Podría decirse que no abundan los filósofos analíticos con vocación de tributaristas, ni los tributaristas con vocación de filósofos (del lenguaje). Ese distanciamiento de los dogmáticos de los trabajos de teoría general del Derecho viene siendo algo habitual, quizá con la excepción del Derecho constitucional y de la dogmática penal⁹. Es posible observar, como advertía R. GUIBOURG, una

una perspectiva que se juzga más esclarecedora o más rica en consecuencias jurídicas». Ni tampoco siempre, añade Carrió, «los juristas que trabajan en las disciplinas dogmáticas se limitan a *usar* las expresiones del tipo B», sino que también «suelen ocuparse de ellas, con el propósito de definir las y describir sus relaciones recíprocas». Véase, también, C.S. NINO, *Introducción al análisis del Derecho*, Ariel, Barcelona, 1983, pp. 165 ss.

5. G.R. CARRIÓ, *Notas...*, ob. cit., p. 306.
6. P. COMANDUCCI, *Razonamiento jurídico. Elementos para un modelo*, Fontanara, México D.F., 1999, p. 10. Se trata, como señala R. GUIBOURG, *Deber y saber. Apuntes epistemológicos para el análisis del derecho y la moral*, Fontanara, México D.F., 1997, p. 133, «de tomar palabras del lenguaje jurídico común, analizar el contenido que se le asigna normalmente, destacar sus ambigüedades y vaguedades y luego proponer un nuevo significado que, sin dejar de abarcar la parte central del anterior, adolezca en menor grado de defectos que impidan su empleo equívoco. Mas tarde se trata de relacionar estos nuevos conceptos entre sí para integrar los a un sistema, y en esta etapa parece acaso conveniente acuñar nuevos vocablos y desechar algunos de los viejos».
7. G.R. CARRIÓ, *Notas...*, ob. cit., pp. 306 ss.; C.S. NINO, *Introducción...*, ob. cit., p. 166; J. J. MORESO, J. M. VILAJOSANA, *Introducción a la teoría del Derecho*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pp. 125 ss.; L. PRIETO SANCHÍS, *Apuntes de teoría del Derecho*, 8ª ed., Trotta, Madrid, 2014, p. 289.
8. G.R. CARRIÓ, *Notas...*, ob. cit., pp. 306 ss.
9. Como señalan J. J. MORESO, J. CID MOLINÉ, «Derecho penal y filosofía analítica», *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, núm. 44/1, 1991, p. 143, la tradición analítica, introducida en Italia por N. Bobbio, ha mostrado especial interés en el análisis, desde tal perspectiva, del

resistencia del pensamiento jurídico a encarrilarse en un método racional y a expresarse en conceptos cuantificables¹⁰. Posiblemente, como ha señalado J. VILAJOSANA, los dogmáticos no encuentren útiles los trabajos de teoría general, y es posible que tengan parte de razón, dada la tendencia de algunos de sus cultivadores a lo que podría denominarse «autogeneración de problemas», esto es, a la construcción de modelos que, si bien inicialmente intentan dar cuenta de algunos problemas que plantea el Derecho y la dogmática, con el tiempo, acaban perdiendo el referente y la función originaria, discutiéndose problemas que genera el modelo, pero ya no los problemas que genera el Derecho o la dogmática¹¹. Sin embargo, como señala este autor, son necesarias obras de teoría del Derecho que proporcionen los instrumentos conceptuales necesarios a la dogmática para resolver algunos de sus problemas con mayor precisión y rigor, pero sin olvidar las intuiciones de los dogmáticos, aunque éstas estén formuladas en terminología poco precisa.

En este trabajo intentaré contribuir a la superación de las principales imprecisiones que, en mi opinión, presenta la caracterización habitual de la exención tributaria, ofrecida por la dogmática jurídico-tributaria, caracteriza por algunos como una norma contrapuesta a la norma que sujeta a tributación, y por otros, como defendió el profesor CARMELO LOZANO SERRANO, como una modalidad del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. No pretendo, con ello, demostrar la falsedad de ninguna de las definiciones o caracterizaciones que suele ofrecer la dogmática jurídica de la exención tributaria, pues, las definiciones, en cuanto estipulaciones, no son susceptibles de ser verdaderas o falsas¹². Por el contrario, de lo que se trata es de proponer ciertas precisiones

derecho y de la dogmática penal; y apuntan, como ejemplos destacados de esta tradición, además de la obra *Derecho y Razón* de L. Ferrajoli, que motiva las reflexiones de los autores del citado artículo, el conocido trabajo de C. Nino, *Consideraciones sobre la dogmática jurídica (Con referencia particular a la dogmática penal)*.

10. R. GUIBOURG, *Deber y saber...*, ob. cit. p. 134.

11. J.M. VILAJOSANA, «Dinámica de sistemas y persistencia de normas jurídicas», *DOXA. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 21, 1, 1998, pp. 49 s.

12. La relación entre las palabras (signos) y los significados es puramente arbitraria, de manera que, como G. R. CARRIÓ, *Notas...*, ob. cit., p. 94, «[las] palabras no tienen otro significado que el que se les da», por lo que «[no] hay (...) significados “intrínsecos”, “verdaderos” o “reales”, al margen de la estipulación expresa o uso lingüístico aceptado». Según Carrió, «[es] vana la tarea de “descubrir” tales significados existentes». En contra del esencialismo conceptual, se han pronunciado, entre otros, N. BOBBIO, «Ciencia del Derecho y análisis del lenguaje», en *Contribución a la teoría del Derecho*, Debate, 1990, pp. 185 s.; C.S. NINO, *Consideraciones sobre la dogmática jurídica (con referencia particular a la dogmática penal)*, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1984, pp. 77 ss. Y es que, como señala L. PRIETO SANCHÍS, *Apuntes...*, ob. cit., p. 288, «la “naturaleza jurídica” de los conceptos e instituciones —si pretende ser algo más que un uso metafórico del lenguaje— es una entidad fantasmal; la naturaleza jurídica no existe, porque ni el Derecho ni sus normas tienen naturaleza; son puras convenciones».

en relación con los criterios de uso de la palabra «exención», que permitan una comunicación más precisa. Así, pues, con esta finalidad, trataré de identificar los inconvenientes que presenta la caracterización de la exención tributaria ofrecida por la dogmática al tributo, poniendo de manifiesto sus imprecisiones, y cómo estas dificultan la construcción de argumentos jurídicos racionales. A continuación, propondré ciertas precisiones conceptuales, a fin de obtener una definición de «exención» que pueda operar como premisa de una argumentación jurídica racional. Por último, trataré de mostrar cómo la diferente naturaleza atribuida a las disposiciones que califican un hecho como exento conduce a diferentes soluciones a problemas jurídicos, como la constitucionalidad de las normas tributarias autonómicas que someten a gravamen hechos exentos a efectos de impuestos estatales.

II. LA CONCEPCIÓN DE LA EXENCIÓN COMO NORMA JURÍDICA

Entre las diversas teorías dogmáticas elaboradas por la doctrina en el ámbito del Derecho financiero y tributario, destaca sobre las demás la teoría de la obligación tributaria, o de la relación jurídica obligacional, que intenta describir el Derecho tributario a partir del modelo teórico proporcionado por la teoría general de las obligaciones¹³. De acuerdo con esta teoría, el tributo como institución jurídica es en esencia una relación jurídica obligacional, nacida como consecuencia inmediata de la realización de un presupuesto de hecho previsto en la Ley, y que se encuentra dotada de la misma estructura que la obligación de Derecho privado. En este sentido, en opinión del profesor SAINZ DE BUJANDA, es la obligación tributaria «la que explica y justifica todas las demás facetas del fenómeno tributario; la obligación de satisfacer el tributo es la esencia de este instituto jurídico y en torno a ella ha de organizarse la disciplina que lo explica»¹⁴. De esta forma, el ordenamiento tributario será explicado mediante la invocación de conceptos tomados de la teoría general de las obligaciones y todo instituto jurídico-tributario intentará ser reconducido a alguno de los conceptos definidos y analizados por la dogmática iusprivatista en el marco del Derecho

13. A. HENSEL, *Steuerrecht*, Neue Wirtschaft-Briefe, Herne-Berlin, 1933, pp. 48 ss.; F. SAINZ DE BUJANDA, «Análisis jurídico del hecho imponible», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 60, 1965, pp. 44 ss.

14. F. SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho Financiero I*, Vol. 2º, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, p. 168. En el mismo sentido se pronunciaba el profesor J.J. FERREIRO LAPATZA, «La definición de tributo», en *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho financiero y tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pp. 273 y ss., para quien, «definir una institución jurídica como el tributo es tanto como delimitar su esencia como elemento lógico de un sistema a partir del que se pueden reconstruir el resto de las reglas que el sistema dedica a tal institución», añadiendo que el «tributo como institución, como esquema normativo complejo de conductas y relaciones sociales, descansa así, debemos subrayarlo una vez más, sobre la idea de obligación: es una obligación».

de obligaciones, sin perjuicio de ser destacadas después las diferencias o particularidades que el carácter público del vínculo obligatorio podría imprimir sobre la institución de Derecho tributario¹⁵.

De la obligación tributaria se habla como si fuera algo real, algo que existe, y cuya existencia comienza y finaliza en un determinado instante a causa de ciertos acontecimientos fácticos. En este sentido, la obligación tributaria es considerada el núcleo esencial de una relación jurídico-obligatoria, en virtud de la cual, el acreedor, cuyo interés es objeto de tutela jurídica, tiene atribuido un derecho subjetivo a exigir de la otra parte, el deudor, una determinada prestación¹⁶. Ese vínculo entre acreedor y deudor, *causado* por la realización del hecho imponible, aunque real, no sería algo material, como la cadena (*vinculum*) que según las fuentes romanas mantenía en situación de cautividad al *obligatus* respecto de otra persona, la cual poseía sobre el primero un auténtico poder de naturaleza física¹⁷. Más bien, se trataría de un vínculo puramente ideal, algo así como una cadena invisible, que únicamente existiría en una dimensión jurídica de la realidad, distinta de la realidad sensible¹⁸. Al igual que el vínculo entre el acreedor y el deudor, también el derecho de crédito que ostenta el primero y la obligación cuya titularidad caracteriza la situación subjetiva del segundo, son descritos por el profesor DIEZ-PICAZO como entidades puramente ideales, de las que se dice que nacen, que se desarrollan y que se extinguen¹⁹. El crédito y

-
15. Es lo que G. CASADO OLLERO, «Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho tributario. Evolución y estado actual», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 59, 1988, p. 358, ha denominado *prejuicio dogmático* de la doctrina científica. Esta dirección metodológica fue criticada tempranamente por H. BÜRGER, «Die Rechtsfigur des Steuerschuldners», *VJSchrftStuFR*, 1928, p. 77. Pero lo que para unos autores es prejuicio, por el contrario, para otros autores, como el profesor J.J. FERREIRO LAPATZA, «Los esquemas dogmáticos fundamentales del Derecho tributario», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 104, 2000, p. 673, «La conceptualización del tributo como una obligación lo coloca, por otra parte, sobre el fondo del Derecho común de obligaciones y de la doctrina que desde hace siglos se ha elaborado sobre él. Sitúa al tributo y a las normas que lo disciplinan sobre una base firmemente atada al resto del Ordenamiento dotando a éste de la coherencia interna que reclama; y a aquél —al Derecho tributario— de todas sus posibilidades de interpretación y aplicación asimismo coherente con el resto del Ordenamiento».
16. F. VICENTE-ARCHE DOMINGO, «Configuración jurídica de la obligación tributaria», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 25, 1957, p. 19; A. RODRÍGUEZ BEREIJO, *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976, pp. 235 ss.
17. L. DIEZ-PICAZO, *Fundamentos del derecho civil patrimonial II, Las relaciones obligatorias*, Civitas, Madrid, 1996, pp. 50 s.
18. En este sentido, sostiene F. VICENTE-ARCHE DOMINGO, «Consideraciones sobre el hecho imponible», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 39, 1960, pp. 540 s., que «los efectos jurídicos son siempre una creación de la norma, pertenecen al mundo del espíritu, son entidades psíquicas que el orden jurídico crea (...) como consecuencia de una situación de hecho determinada, también elaborada por la norma».
19. L. DIEZ-PICAZO, *Fundamentos...*, ob. cit., p. 49.

la obligación tributaria serían, así, entidades u organismos ideales, metafísicos, de los que el profesor SAINZ DE BUJANDA llega a decir, equiparándolos a los organismos biológicos, que tienen una vida²⁰.

De la misma manera que se habla de la obligación tributaria como si de una entidad real se tratara, también se habla del nacimiento o extinción de dicha entidad como si fueran fenómenos físicos. No es de extrañar que la doctrina científica haya discutido seriamente acerca de la determinación del momento temporal en que se produce tal fenómeno. Lógicamente, el nacimiento de la obligación tributaria, en cuanto acontecimiento real, sería un fenómeno que solamente podría ser *causado o generado* por otros hechos o acontecimientos reales. Esos hechos o situaciones susceptibles de causar el nacimiento de la obligación tributaria serían los descritos como presupuesto de una norma jurídica, la cual *transformaría* los hechos de la realidad social en hechos jurídicos, consiguiéndose así, según el profesor VICENTE-ARCHE, que «hechos y efectos se muevan en una misma realidad, evitando de este modo el paso brusco de un mundo al otro»²¹. Así pues, la relación de causalidad entre la realización del hecho previsto por la norma jurídica como presupuesto de aplicación y el nacimiento de la obligación tributaria sería también de una naturaleza especial, que lleva a hablar de «causalidad jurídica»²². La Ley, pues, no causaría por sí

20. Según el profesor F. SAINZ DE BUJANDA, *Sistema...*, ob. cit., pp. 145, 158, el crédito y la obligación tributaria nacerían como consecuencia jurídica de la realización del hecho imponible, y se desarrollarían a lo largo de su vida como resultado del ejercicio de las potestades administrativas, y ese resultado, «puede influir de diversos modos en la vida de relaciones jurídicas preexistentes y, muy especialmente, en la fijación o concreción de su objeto».

21. F. VICENTE-ARCHE DOMINGO, «Consideraciones...», ob. cit., pp. 535 ss. 547, siguiendo a V. VETTI, entiende que «existen dos esferas distintas: la esfera que podemos denominar social, o de la vida social, en la que se producen esos hechos naturales o voluntarios, y la esfera de la realidad jurídica, creada precisamente por la norma, que, tomando en consideración aquellos hechos, los transforma en hechos jurídicos y les conecta efectos jurídicos». Partiendo de esta premisa, de acuerdo con R. SCOGNAMIGLIO, afirma el profesor Vicente-Arche que «la norma transforma... los hechos de la realidad social, da relevancia jurídica al supuesto de hecho; consigue, por tanto, que hechos y efectos se muevan en una misma realidad, evitando de este modo el paso brusco de un mundo al otro». En este mismo sentido, explica el profesor F. SAINZ DE BUJANDA, «Análisis jurídico del hecho imponible», ob. cit., pp. 346 ss., que «el hecho imponible pertenece al mundo del Derecho, es una realidad jurídica, porque sólo las normas pueden darle vida: los hechos de la vida social y económica son ajenos al proceso generador de la obligación tributaria hasta tanto que el legislador no los incorpora —definiéndolos, valorándolos, configurándolos—, como uno de los elementos constitutivos, a la génesis del vínculo obligacional de carácter tributario». En suma, añade Sainz de Bujanda, «no son los hechos sociales, como tales, los que provocan los efectos jurídicos, sino que estos últimos son consecuencia de hechos que ya son jurídicos».

22. D. JARACH, *El hecho imponible*, 3ª ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982, pp. 76 s. En este sentido, concluye el profesor F. VICENTE-ARCHE DOMINGO, «Consideraciones...», ob. cit., p. 548, que, «si de relación de causalidad quiere hablarse con respecto a los efectos ju-

misma el nacimiento de la obligación tributaria, sino que ordenaría que un hecho o acontecimiento real generase el nacimiento de la obligación tributaria²³. Por voluntad exclusiva de la ley, el nacimiento de la obligación tributaria sería el efecto *generado jurídicamente* por el acontecimiento fáctico, transformado en hecho jurídico, independientemente de la voluntad de los sujetos que en su caso realicen esos hechos²⁴.

También la exención tributaria trata de ser explicada desde ese punto de vista metafísico desde el que se explica la consecuencia jurídica de la realización del hecho imponible como la producción de efectos en una dimensión ultrasensible de la realidad. Y es que, según el profesor SAINZ DE BUJANDA, «si existe una teoría jurídica del tributo, también debe existir una teoría jurídica de la exención tributaria», que se trata, según el autor, «de la misma teoría vista del revés»²⁵. Si la realización del hecho imponible causa el nacimiento de la obligación tributaria, entonces, si en los casos en los que la ley califica como exento un hecho subsumible en la definición del hecho imponible no se produce el nacimiento de la obligación tributaria, sería como consecuencia de la aplicación de una segunda norma jurídica, la norma de exención, cuyo efecto consistiría, como defendió el profesor SAINZ DE BUJANDA, en «en enervar, respecto a determinados supuestos o personas, la eficacia constitutiva general de las normas ordenadoras del tributo»²⁶. Así pues, la norma de exención sería una norma contrapuesta a la norma que sujeta a tributación a determinados supuestos y personas, que, por un lado, tiene como presupuesto un hecho que satisface la descripción del presupuesto de la norma de sujeción, esto es, que satisface la descripción del hecho imponible. Por otro lado, la norma de exención produciría como efecto típico el no nacimiento de la obligación tributaria²⁷. En este sentido, se ha dicho que la norma de exención es una norma «que ordena

rídicos (para explicar de algún modo su dependencia tanto de la norma como del supuesto de hecho), dicha relación debe ser entendida como la necesidad e intermediación de los efectos que no dependen en verdad de una pretendida eficacia causal del hecho, sino de la propia fuerza del derecho que, como dice Scognamiglio, no puede encontrar ningún obstáculo en su desenvolvimiento».

23. Según F. SAINZ DE BUJANDA, «Análisis jurídico del hecho imponible», ob. cit., p. 828, «el mandato abstracto de la ley no es susceptible de dar nacimiento, por sí sólo, a obligaciones tributarias concretas, es decir, a relaciones tributarias sustantivas entre un determinado ente público y unas personas también concretas y determinadas». Según el autor, «para que ello ocurra, la norma se sirve de un procedimiento técnico que ya ha sido descrito con prolijidad: define, por vía de hipótesis, un supuesto de hecho, y ordena que la obligación tributaria surja cada vez que, en realidad, se produzca el supuesto previsto».
24. F. SAINZ DE BUJANDA, «Análisis jurídico del hecho imponible», ob. cit., pp. 802 ss.
25. F. SAINZ DE BUJANDA, «Teoría jurídica de la exención tributaria», en *Hacienda y Derecho III*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, p. 394.
26. *Ibidem*, p. 431.
27. M. CORTÉS DOMÍNGUEZ, *Ordenamiento Jurídico Español I*, 4ª ed., Civitas, Madrid, 1985, pp. 325 s.

que en ciertos casos, la obligación tributaria no nazca a pesar de que se haya realizado el hecho imponible»²⁸.

También el profesor LOZANO SERRANO consideraba la exención como la consecuencia jurídica de una norma jurídica. Ahora bien, LOZANO negó que haya «una norma tributaria que define el hecho imponible y le asocia unos efectos y una norma de exención que actúa en sentido contrario, impidiendo su nacimiento respecto de determinadas personas o impidiendo la aplicación de esa primera norma a supuestos concretos incluidos en su ámbito». Más bien, según el autor, se trataría «de una única norma que determina la sujeción al tributo cuando se realiza su presupuesto de hecho», si bien, tal presupuesto sería «susceptible de llevarse a cabo con distintas modalidades», definiendo la ley «el alcance y contenido que en cada caso configurarían el deber de contribuir, y que puede ir desde una mera exigencia de deberes formales hasta la imposición de un deber de pago en cuantía y condiciones diversas». Entendía LOZANO QUE la realización del hecho imponible supone la sujeción a un concreto tributo, y que la sujeción «puede darse en diversa medida, según se haya verificado un supuesto gravado, un supuesto exento o un supuesto que comporte reducción de la cuota a pagar, pero que, en cualquier caso, son supuestos que conforman y definen el hecho imponible del tributo». Así, en opinión de LOZANO, «[s]egún la modalidad de realización de éste será la modalidad de sujeción y el conjunto de deberes materiales y formales en que ésta se resuelve». En definitiva, la exención, también para LOZANO SERRANO, sería la consecuencia jurídica de una norma jurídica, si bien tendría como presupuesto de aplicación una modalidad del hecho imponible distinta de aquella modalidad en la que obligaría al pago de la cuota tributaria. Se trataría, pues, de la misma norma jurídica que obliga al pago del tributo cuando se realiza el hecho imponible en aquella modalidad que obliga al pago. La realización del supuesto exento, en cuanto modalidad de hecho imponible, tendría como consecuencia jurídica la no imposición de un deber de pago, como forma de sujeción al tributo y de contribución al sostenimiento de los gastos públicos²⁹.

III. LA EXENCIÓN COMO COMO ELEMENTO DE LA NORMA TRIBUTARIA

La teoría de la obligación tributaria o relación jurídico-tributaria, que define el hecho imponible como presupuesto cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal, es un ejemplo de cómo el pensamiento jurídico tiende a *reificar* las categorías conceptuales de «derecho» y «obligación»,

28. I. MERINO JARA (Dir.), *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 5ª ed., Tecnos, Madrid, 2015, p. 308.

29. C. LOZANO SERRANO, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988, pp. 48 s.

tratándolas como si fueran cosas reales³⁰. Pero lo cierto es que resulta difícil creer que la publicación de un texto en el BOE ordene el *mágico* surgimiento de una nueva entidad de naturaleza espiritual en una realidad empíricamente no observable, capaz de atribuir un poder *sobrenatural* al acreedor respecto al deudor, al que se encontraría unido por un vínculo místico³¹. Como advirtió H. L. A. HART, «[los términos como “deber”] no tienen la directa conexión con contrapartidas (*counterparts*) en el mundo empírico que caracteriza a las palabras más usuales y a las cuales recurrimos en nuestras definiciones de palabras habituales»³². Se trataría, pues, de un término teórico, esto es, de un término que no hace referencia directa a ninguna entidad observable³³. Cuando se habla de «la obligación tributaria» como si se tratara de una entidad no empíricamente observable, de naturaleza espiritual, que existiría en una dimensión no sensible de la realidad, salvo que seriamente se crea en la existencia de esa dimensión mística del universo, parece tratarse solamente de una forma metafórica de hablar³⁴. Decir que la realización del hecho imponible causa el nacimiento de la obligación tributaria, no parece ser otra cosa que una suerte de idea analógica, de metáfora, construida probablemente para presentar la dogmática como una ciencia descriptiva de la realidad objetiva³⁵.

30. J. R. CAPELLA, *Elementos de análisis jurídico*, 5ª ed., Trotta, Madrid, 2008, p. 102.

31. Tal y como observó K. OLIVECRONA, *Lenguaje jurídico y realidad*, Fontanara, Mexico D.F., 1991, pp. 8 ss., hablamos de derechos y deberes como si fueran cosas realmente presentes, aun cuando es obvio que no pertenecen al mundo sensible, al mundo de los hechos, y como si el Derecho tuviese el poder de establecer una relación causal entre los hechos operativos y los efectos jurídicos. Según Olivecrona, cuando usamos este lenguaje parece que nos moviéramos en una esfera de la realidad diferente a la del mundo sensible, lo cual no molesta en lo más mínimo a los juristas ni a los legos, sino que parece perfectamente natural que, en cuestiones jurídicas, se hable de esta manera. Advierte finalmente el autor que, si bien nadie se preocupa de plantear ninguna cuestión referente a la conexión del lenguaje jurídico con la realidad, pues este lenguaje es un medio útil para un fin, y esto es suficiente para los propósitos prácticos; sin embargo, el teórico se encuentra en una situación diferente y, suponiendo que quiera utilizar sólo conceptos científicamente correctos (entendiendo por tales aquellos que corresponden a la realidad), tendrá que preguntarse qué es realmente un derecho subjetivo o un deber.

32. H. L. A. HART, *Derecho y moral. Contribuciones a su análisis*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1962, p. 97.

33. C.S. NINO, *Consideraciones...*, ob. cit. p. 67.

34. Como señala K. OLIVECRONA, *Lenguaje jurídico...*, ob. cit., p. 33, «usamos las expresiones “derecho subjetivo” y “deber” como si significasen poderes y vinculaciones no fácticas, pero lo hacemos sin pensar realmente en tales cosas».

35. Señala C. S. NINO, *Consideraciones...*, ob. cit. p. 68, siguiendo a Nagel, que, a menudo, «a los términos teóricos se les hace corresponder entidades observables, por influencia del pensamiento analógico» y, «[de] este modo, a estos términos se les asocian concepciones o imágenes que provienen de sus características generadoras, originadas en ideas sobre cuestiones familiares».

En el ámbito de la teoría del Derecho contemporánea, «deber» u «obligación» son nociones dependientes del concepto de norma jurídica³⁶. En el lenguaje normativo, como precisa GUASTINI, el sustantivo «obligación», o el adjetivo «obligatorio» son usados para expresar o para describir el contenido de normas jurídicas prescriptivas, es decir, para «establecer una conexión normativa entre un sujeto (el destinatario del mandato) y un comportamiento (el objeto del mandato)»³⁷. Decir que alguien tiene una obligación, o que alguien está obligado, equivale a señalar que la realización por dicho sujeto de una determinada clase de conducta o de prestación, de una conducta o prestación que satisfaga la descripción expresada por las disposiciones jurídicas, se encuentra ordenada por una norma jurídica³⁸. Decimos que alguien tiene la obligación de realizar una determinada clase conducta, de realizar una determinada clase de prestación, cuando la interpretación de las disposiciones jurídicas dictadas por una autoridad normativa nos permite llegar a la conclusión de que, en aplicación de la norma jurídica expresada por dichas disposiciones, la realización por parte de algún sujeto de una conducta que pertenezca a la clase descrita normativamente se puede calificar como ordenada. El término «obligación», pues, opera en este tipo de enunciados como calificación deóntica de la conducta, esto es, predica de una clase de acciones que se han sido ordenadas, permitiendo calificarla como debida u obligatoria. La obligación jurídica, entendida como calificación deóntica de una conducta, junto a las condiciones de aplicación, la autoridad, el sujeto y la ocasión, más que elementos de la relación jurídico-tributaria, debemos considerarlas como elementos en los que se pueden descomponer lógicamente las normas jurídicas³⁹.

36. Según J. R. CAPELLA, *Elementos...*, ob. cit., p. 51, «Las normas jurídicas son un concepto básico, o elemental, del discurso jurídico contemporáneo. En otros momentos de la historia del saber jurídico, sin embargo, no han sido las normas, sino otros conceptos, como los de *derecho* y *obligación*, los considerados fundamentales. Esta situación, debida al desconocimiento de la lógica interna del discurso normativo, no se puede mantener».

37. R. GUASTINI, *Distinguiendo...*, ob. cit., p. 117.

38. L. PRIETO SANCHÍS, *Apuntes...*, ob. cit., pp. 290 y s. Como destaca J. R. CAPELLA, *Elementos...*, ob. cit., p. 51, las nociones de obligación o deber jurídico son, pues, dependientes del concepto de norma jurídica, siendo este último concepto, y no el de obligación o derecho, el concepto básico del discurso jurídico a partir del que tenemos que definir todos los demás.

39. Según D. JARACH, *El hecho imponible*, ob. cit., p. 65, «Los elementos de la relación jurídica tributaria sustancial son los siguientes: el sujeto activo, titular de la pretensión, es decir, del crédito tributario, en otras palabras el acreedor del tributo; el sujeto pasivo principal o deudor principal del tributo, a quien se puede dar el nombre de “contribuyente” y los otros sujetos pasivos codeudores o responsables del tributo por causa originaria (solidaridad, sustitución), o derivada (sucesión en la deuda tributaria); el objeto, es decir, la prestación pecuniaria, o sea el tributo; el hecho jurídico tributario, es decir, el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria». Sobre la estructura lógica de las normas jurídicas, véase H.G. VON WRIGHT, *Norma y acción. Una investigación lógica*, Tecnos, Madrid, 1970, p. 87.

Si por norma entendemos el significado de un enunciado que califica como ordenada, prohibida o autorizada determinada conducta humana, parece claro que no es posible definir la norma de exención como una norma jurídica que ordena que no se produzca el nacimiento de la obligación tributaria. El mandato de que no se produzca el nacimiento de la obligación tributaria no parece ser una conducta humana cuya realización sea susceptible de ser ordenada. Cabría pensar que, cuando se dice que la norma de exención es una norma jurídica que ordena que no se produzca el nacimiento de la obligación tributaria, se está diciendo de una manera metafórica que la norma de exención es una norma jurídica que tiene como presupuesto de aplicación un clase de hechos subsumible en el caso genérico descrito como presupuesto de aplicación de la norma tributaria que obliga al pago de la cuota tributaria, y que califica como prohibido lo que otra norma jurídica, en relación con el mismo caso, califica como obligatorio⁴⁰. Puesto que todo caso individual que satisficiera la descripción del presupuesto de aplicación de una norma de exención también satisfaría la descripción del presupuesto de aplicación de una norma tributaria, la norma de exención sería siempre una norma jurídica en conflicto con una norma tributaria, cuya aplicación prevalecería sobre esta última en virtud de un criterio de especialidad. Sin embargo, en contra de la interpretación de las disposiciones que describen hechos exentos como enunciados que expresan normas que prohíben el pago de la cuota tributaria se puede aducir, en primer lugar, que se trataría de prohibiciones cuya vulneración no estaría sancionada jurídicamente, pues el ordenamiento jurídico español no tipifica como infracción jurídica el pago de una cuota tributaria en un supuesto exento. En segundo lugar, en contra de la tesis de la norma de exención también se puede aducir que, en los casos de exenciones rogadas, nos encontraríamos ante prohibiciones cuya aplicación dependería de la voluntad del sujeto pasivo.

Tampoco parece correcto decir que la exención es una norma jurídica que tiene como presupuesto una modalidad del hecho imponible, cuya realización tiene como consecuencia no quedar obligado al pago del tributo, como defendió el profesor LOZANO SERRANO. Por un lado, los distintos contenidos normativos que LOZANO asegura que puede tener la norma tributaria, como sería la obligación de pagar la cuota tributaria, la exención o la obligación de cumplir con alguno de los denominados «deberes formales», al encontrarse cada uno conectados deónticamente con diferentes presupuestos de aplicación, desde un punto de vista lógico, no pueden ser considerados como componentes de una misma norma jurídica. Decidir llamar «hecho imponible», a distintos casos conectados deónticamente con distintos contenidos normativos, no convierte a los enunciados que describen cada uno de estos casos en

40. Como señalan J.J. MORESO, J.M. VILAJOSANA, *Introducción...*, ob. cit., p. 79, «si *p* es obligatorio, entonces no *p* está prohibido».

componentes de un único presupuesto de aplicación de una misma norma tributaria. Por otro lado, no creo que la exención pueda ser considerada en nuestro ordenamiento jurídico como un deber jurídico, que sea consecuencia jurídica de la realización de una modalidad del hecho imponible. La exención, como contenido normativo de una norma que impone un deber, consistiría en el deber de abstención de pagar la cuota tributaria. Es decir, la norma tributaria, cuando el hecho imponible se realizase en una modalidad exenta, sería una norma que calificaría como deónticamente obligatorio la omisión del pago del tributo, o lo que es lo mismo, que calificaría como prohibido el pago del tributo. Sin embargo, por las razones anteriormente expuestas, no podemos interpretar las disposiciones que describen hechos exentos como enunciados que expresan normas prohibitivas.

Si descartamos que la exención tributaria, es decir, que la calificación del pago de la cuota tributaria como deónticamente no obligatorio, sea la consecuencia jurídica que una norma jurídica conecta con la descripción del supuesto exento, entonces sólo cabe pensar que el supuesto exento es un caso genérico en el que no concurren las condiciones de aplicación de la norma tributaria. Si, además, entendemos por «hecho imponible» la descripción de un caso genérico a cuya realización se condiciona la calificación como obligatorio del pago de una cuota tributaria, entonces, se puede concluir que un supuesto exento es un caso no subsumible en la definición del hecho imponible. En efecto, o no es obligatorio pagar porque una norma jurídica prohíbe hacerlo, o no es obligatorio pagar porque ninguna norma jurídica obliga a hacerlo. Descartada la interpretación de los supuestos de exención como enunciados que expresan prohibiciones, por las razones ya expuestas, sería posible interpretar que el texto de la ley está expresando una condición negativa de aplicación de la norma tributaria, es decir, que está condicionando la obligación de pago de la cuota tributaria a que no concurren determinadas circunstancias, a que de un caso individual no sean predicables ciertas propiedades⁴¹. Esta conclusión no queda desvirtuada por el hecho de

41. Así, la ley podría condicionar la obligación de pago de la cuota tributaria a que, de un acontecimiento, por un lado, resulten predicables las propiedades P1 y P2 y, por otro lado, a que del mismo no resulte predicable la propiedad P3. De ser así, el hecho imponible del tributo consistiría en un caso genérico definido por la presencia de las propiedades P1, P2 y por la ausencia de la propiedad P3. Por tanto, se realizaría el hecho imponible cuando de un caso individual resultasen predicables las propiedades P1, P2 y, al mismo tiempo, no resultase predicable la propiedad P3. Por el contrario, no se realizaría el hecho imponible y, por tanto, no resultaría obligado el pago de la cuota tributaria, cuando de un acontecimiento resultasen predicables conjuntamente las propiedades P1 y P2 y P3, pues, en dicho acontecimiento, si bien estarían presentes las propiedades que operan como condiciones positivas de aplicación de la norma tributaria, también estaría presente la propiedad P3, cuya ausencia también operaría como condición de aplicación de la norma tributaria. Un supuesto exento, precisamente, será un caso individual que cumpla las condiciones positivas de aplicación de una norma tributaria, pero no cumpla alguna de sus condiciones negativas de aplicación.

que la realización de un supuesto exento pueda eventualmente estar conectada normativamente con el deber de realizar una acción distinta del pago de la cuota tributaria, pues dicho deber sería el contenido normativo de una norma jurídica distinta de la norma tributaria. En contra de esta conclusión tampoco podría aducirse que la legislación, como por ejemplo la propia Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), distingue entre supuestos de no sujeción y supuestos de exención. La única conclusión que permite alcanzar esta distinción es que la expresión «supuestos de no sujeción», en el sentido en que es usada por la ley, designa aquellos casos en los que no se cumplen las condiciones positivas de aplicación de la norma tributaria, mientras que se habla de «supuestos exentos» para hacer referencia los supuestos en los que, cumpliéndose las condiciones positivas, no se cumplen las condiciones negativas de aplicación de la norma tributaria.

Ahora bien, en ciertos casos, las disposiciones que califican un hecho como exento no describen una condición negativa de aplicación de la norma tributaria, cuya presencia impida calificar como obligatorio el pago del tributo, sino, más bien, regulan los componentes de la base imponible. Cuando, por ejemplo, el art. 7 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dice que están exentas, entre otras, las anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud de decisión judicial, no está estableciendo una condición negativa de aplicación de la norma tributaria. Percibir esta clase de prestaciones no excluye quedar obligado al pago del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Más bien, lo que dispone este precepto legal es que tales prestaciones no se integran en la base imponible del impuesto a efectos de cuantificar la cuota tributaria. Por el contrario, la realización de los supuestos exentos como los que describe el art. 62.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, describirían condiciones negativas de aplicación de la norma tributaria. Que sea obligatorio el pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles se condiciona, positivamente, a la titularidad de alguno de los derechos sobre bienes inmuebles mencionados en el art. 61 del mencionado Texto Refundido situados en el territorio español, y negativamente a que no se satisfagan ninguno de los supuestos descritos en el art. 62. Así, en particular, que un terreno no esté ocupado por líneas de ferrocarriles, es una condición negativa de aplicación del impuesto sobre bienes inmuebles. Pero también describiría condiciones negativas de aplicación de la norma tributaria el art. 61.5 del Texto Refundido al decir que determinados inmuebles no están sujetos al impuesto. Si la titularidad de un inmueble de dominio público afecto a uso público no obliga al pago del impuesto es porque concurre una condición negativa de aplicación del impuesto.

IV. EL GRAVAMEN AUTONÓMICO DE HECHOS IMPONIBLES EXENTOS

Cuando el art. 20.1 de la LGT caracteriza el hecho imponible como el presupuesto cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal, deberíamos entender que la expresión «hecho imponible» designa el presupuesto de hecho de la norma jurídica que obliga al pago de la cuota tributaria. El presupuesto de hecho de una norma jurídica es la descripción más o menos genérica de un conjunto de circunstancias de las que se dice que operan como condiciones que tienen que darse para que el contenido de una norma esté ordenado, prohibido o permitido⁴². Así pues, la expresión «hecho imponible», de acuerdo con el art. 20.1 de la LGT, serviría para designar la descripción de un conjunto de circunstancias, de las que *se dice* que operan como condición para que el pago de la cuota tributaria se pueda calificar como ordenado. El «hecho imponible», en este sentido, sería la descripción de un caso genérico, esto es, la «descripción de ciertas propiedades que determinados acontecimientos pueden tener», a cuya satisfacción en el mundo real la ley condiciona la calificación como ordenada de la conducta consistente en el pago de la cuota tributaria. Cuando en el mundo real se den los hechos que satisfacen la descripción de las condiciones de aplicación, el operador jurídico podrá concluir lógicamente, adoptando como premisa mayor la norma jurídica que ordena el pago de la cuota tributaria en caso de realización del hecho imponible, y como premisa menor la proposición que califica el caso individualmente acaecido como perteneciente al caso genérico en que consiste el hecho imponible, que se encuentra ordenado jurídicamente el pago de la cuota tributaria por un individuo determinado.

El apartado 2 del art. 6 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), y también el apartado 3, después de ser modificado por la Ley Orgánica 3/2009, son interpretados por el Tribunal Constitucional como una prohibición de doble imposición resultante de la duplicidad de hechos imponibles. Siendo la coincidencia o duplicidad de hechos imponibles lo prohibido por el art. 6 de la LOFCA, para determinar si se ha vulnerado alguna de las dos prohibiciones expresadas por dicho artículo, el Tribunal ha considerado necesario aclarar qué se debe entender a estos efectos por «hecho imponible». Así, el Tribunal Constitucional ha señalado de manera reiterada que esta expresión, en el contexto del art. 6 de la LOFCA, debe ser interpretada en un sentido estrictamente jurídico, remitiéndose a la definición que actualmente ofrece el art. 20 de la Ley General Tributaria. Así pues, según el Tribunal Constitucional, por «hecho imponible» se debe entender el presupuesto que fija la Ley en cada caso para configurar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, es decir, añade el Tribunal Constitucional, entre otras, en la Sentencia 122/2012, de 5 de junio, «es

42. J. R. CAPELLA, *Elementos...*, ob. cit., pp. 65 s.

el acto o presupuesto previsto por la Ley cuya realización, por exteriorizar una manifestación de capacidad económica, provoca el nacimiento de la obligación tributaria». Por tanto, como viene señalando el Tribunal desde la Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, no procede identificar el concepto de hecho imponible con el de materia imponible, que designaría toda fuente de riqueza que el legislador decide someter a tributación.

Siendo el hecho imponible la descripción de un hecho, de un caso genérico, cuya realización dice la ley que es condición de aplicación de la prescripción que expresa la norma tributaria consistente en el pago de la cuota tributaria, cabría preguntarse si la expresión «hecho imponible» permite o no designar hechos cuya realización no obligue al cumplimiento de la obligación tributaria principal, bien porque hayan sido declarados exentos, bien porque la cuantía de la obligación tributaria sea cero, como sucede, por ejemplo, cuando la ley dispone la aplicación de un tipo de gravamen del cero por ciento. Si se llegara a la conclusión de que el concepto de hecho imponible se extiende a hechos que no obligan a pagar un tributo, porque han sido declarado exentos, o porque la cuota tributaria que resulta de la aplicación de las reglas de cuantificación reguladas legalmente da lugar a una cuota nula, entonces habría que concluir que un impuesto autonómico sería susceptible de vulnerar cualquiera de las prohibiciones expresadas en el art. 6 de la LOFCA, aun cuando se obligara a pagar por la realización de hechos que un impuesto estatal o local declarase exentos, o a los que se les aplicara un tipo cero de gravamen. Por el contrario, si el concepto de hecho imponible no permitiera designar hechos cuya realización no obligara al pago de un tributo, en ese caso habría que considerar constitucional un tributo autonómico que debiera ser pagado como consecuencia de la realización de hechos declarados exentos por un tributo estatal o local, o como consecuencia de hechos que la ley calificara como hecho imponible de un tributo estatal o local cuyo tipo impositivo fuera cero.

Antes de que el Tribunal Constitucional se pronunciara sobre esta cuestión, el profesor CHECA anticipó que había dos maneras distintas de interpretar el mandato expresado en el art. 6.2 de la LOFCA⁴³. Una primera solución consistiría en entender que «bajo la expresión hechos imponibles gravados se incluyen tanto los supuestos en los que (los) citados hechos imponibles están plenamente sometidos a gravamen, sin ningún tipo de exención, como aquellos otros en los que aquéllos están sujetos, pero exentos». La segunda solución, según CHECA GONZÁLEZ, consistiría en entender que «los únicos hechos imponibles gravados serían los que no estuviesen realmente exentos, únicos, pues, a los que afectaría el límite del art. 6.2 de la LOFCA, que, por ello, no resultaría aplicable al caso

43. C. CHECA GONZÁLEZ, «Límite derivado del art. 6.2 de la LOFCA para el establecimiento de impuestos propios por parte de las comunidades autónomas», *Nueva Fiscalidad*, núm. 3, 2003, pp. 19 ss.

en el que los hechos imposables de los impuestos estatales estuviesen sujetos, pero no exentos». Precisamente, el profesor CHECA se mostró favorable a esta segunda interpretación, pues, «en la moderna dogmática tributaria se ha llegado a la opinión, prácticamente unánime, de que las normas definitorias de las exenciones son normas integrantes de las que definen el hecho imponible del tributo de que se trate, de forma tal que sólo del juego conjunto de ambas normas es de donde puede extraerse la noción real de presupuesto de hecho del tributo en cuestión, por lo que, en definitiva, la norma de exención no es más que una norma de codefinición del hecho imponible, una norma que contribuye en la misma medida que la definición del hecho gravado a la delimitación del ámbito de gravamen del tributo no sustrayendo supuestos fácticos a la definición genérica del hecho imponible, sino delimitándolo, configurándolo de otra forma»⁴⁴.

El Tribunal Constitucional, en la Sentencia 210/2012, de 14 de noviembre, afirmó que «la prestación de servicios por las entidades financieras», «sí forman sin embargo parte del hecho imponible del IVA, estando sujetos al impuesto, y exentos»⁴⁵. Es decir, según el Tribunal Constitucional, la descripción del hecho imponible se extendería a los hechos que la ley declara exentos, por lo que, de haber llegado a considerar iguales los hechos imposables del impuesto extremeño sobre depósitos de las entidades de crédito y del IVA, se podría haber declarado inconstitucional el impuesto autonómico por vulneración del art. 6.2 de la LOFCA. Así pues, el Tribunal Constitucional parece asumir, en primer lugar, que un hecho exento es un caso genérico subsumible en ese caso más general, a cuya realización se condiciona la calificación como obligatoria de la conducta consistente en el pago de la cuota tributaria. Los casos individuales que satisfacen la descripción del supuesto exento formarían un subconjunto incluido en el conjunto de casos que satisfacen la descripción del hecho imponible de un tributo. Por tanto, un caso exento sería una clase de hechos a cuya realización la ley condiciona la calificación como obligatoria de la conducta consistente en el pago de la cuota tributaria. En segundo lugar, el Tribunal Constitucional parece asumir que, si en los casos que satisfacen la descripción del supuesto exento no es obligatorio el pago de una cuota tributaria, es porque el caso genérico declarado exento, además de satisfacer la descripción del hecho que opera como condición de aplicación de la norma jurídica que obliga a realizar el pago de la

44. Íbidem, pp. 26 s.

45. Además, el Tribunal Constitucional considera los supuestos de exención como uno de los restantes elementos del tributo conectados con el hecho imponible (entre otras, véase la STC 122/2012, de 5 de junio), de lo que se deduce que, en opinión del Tribunal Constitucional, la ley, al regular los supuestos de exención, estaría regulando un elemento esencial del tributo distinto, aunque conectado, con el hecho imponible. Cabría pensar, pues, que al realizarse un hecho exento se realiza el hecho imponible, y que la ausencia de obligación de pago es la consecuencia de la regulación de un elemento esencial del tributo distinto del hecho imponible.

cuota tributaria, también satisfaría la descripción del presupuesto de aplicación de una norma de exención, cuyo efecto consistiría, como defendió el profesor SAINZ DE BUJANDA, en «en enervar, respecto a determinados supuestos o personas, la eficacia constitutiva general de las normas ordenadoras del tributo»⁴⁶.

Pues bien, si por «hecho imponible», en el denominado por el Tribunal Constitucional como «sentido estrictamente jurídico», entendemos el conjunto de circunstancias que operan como condiciones de aplicación de una norma jurídica que obliga al pago de una cuota tributaria, entonces, como ya se ha defendido, aquellas circunstancias que sirven para definir los casos exentos, y que permiten diferenciarlos de los casos sujetos y no exentos, debemos considerarlas condiciones negativas de aplicación de la norma tributaria y, consiguientemente, como circunstancias definitorias del hecho imponible. Consiguientemente, a la cuestión de si el concepto «hecho imponible» se extiende a los hechos declarados legalmente exentos, cabría responder negativamente. No tiene razón, pues, el Tribunal Constitucional, al decir que la prestación de servicios por las entidades financieras forman parte del hecho imponible del IVA, a no ser que la expresión «hecho imponible» no designe el conjunto de condiciones positivas y negativas de aplicación de la norma tributaria, a no ser que dicha expresión sea usada para designar los casos en los que concurren todas las condiciones positivas de aplicación de la norma tributaria, independientemente de que se cumplan o no las condiciones negativas. Por tanto, si un tributo autonómico adopta como hecho imponible un caso que la regulación de un tributo estatal o local declara exento, siempre que por «hecho imponible» entendamos el caso genérico del que resulten predicables todas las propiedades que operen como condiciones positivas de aplicación de la norma tributaria, y del que no resulten predicables aquellas otras propiedades que operen como condiciones negativas de aplicación, entonces, no podrá decirse que el tributo autonómico recae sobre un hecho imponible gravado por el Estado, en vulneración del art. 6.2 de la LOFCA, o que recae sobre un hecho imponible gravado por los tributos locales, vulnerándose el art. 6.3 de la LOFCA.

V. BIBLIOGRAFÍA

BOBBIO, N., «Ciencia del Derecho y análisis del lenguaje», en *Contribución a la teoría del Derecho*, Debate, 1990.

BULYGIN, E; D. MENDONCA, *Normas y sistemas normativos*, Marcial Pons, Madrid, 2005.

BÜRGER, H., «Die Rechtsfigur des Steuerschuldners», *VJSchrfStuFR*, 1928.

CAPELLA, J. R., *Elementos de análisis jurídico*, 5ª ed., Trotta, Madrid, 2008.

46. F. SAINZ DE BUJANDA, «Teoría jurídica...», ob. cit., p. 431.

CARRIÓ, G. R., *Notas sobre Derecho y Lenguaje*, 4ª ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires 1990.

CASADO OLLERO, G., «Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho tributario. Evolución y estado actual», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 59, 1988.

CHECA GONZÁLEZ, C., «Límite derivado del art. 6.2 de la LOFCA para el establecimiento de impuestos propios por parte de las comunidades autónomas», *Nueva Fiscalidad*, núm. 3, 2003.

COMANDUCCI, P., *Razonamiento jurídico. Elementos para un modelo*, Fontanara, México D.F., 1999.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., *Ordenamiento Jurídico Español I*, 4ª ed., Civitas, Madrid, 1985.

DIEZ PICAZO, L., *Fundamentos del derecho civil patrimonial II. Las relaciones obligatorias*, Civitas, Madrid, 1996.

FERREIRO LAPATZA, J.J., «La definición de tributo», en *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho financiero y tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1998.

FERREIRO LAPATZA, J. J., «Los esquemas dogmáticos fundamentales del Derecho tributario», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 104, 2000.

GUASTINI, R., *Distinguiendo. Estudios de teoría y metateoría del derecho*, Gedisa, Barcelona, 1999.

GUIBOURG, R., *Deber y saber. Apuntes epistemológicos para el análisis del derecho y la moral*, Fontanara, México D.F., 1997.

HART, H. L. A., *Derecho y moral. Contribuciones a su análisis*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1962.

HENSEL, A., *Steuerrecht*, Neue Wirtschaft-Briefe, Herne-Berlin, 1933.

JARACH, D., *El hecho imponible*, 3ª ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982.

LOZANO SERRANO, C., *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988.

NINO, C. S., *Introducción al análisis del Derecho*, Ariel, Barcelona, 1983.

NINO, C. S., *Consideraciones sobre la dogmática jurídica (con referencia particular a la dogmática penal)*, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1984.

MERINO JARA. I. (Dir.), *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 5ª ed., Tecnos, Madrid, 2015.

MORESO, J.J.; CID MOLINÉ, J., «Derecho penal y filosofía analítica», *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, núm. 44, 1991.

MORESO, J.J.; VILAJOSANA, J.M., *Introducción a la teoría del Derecho*, Marcial Pons, Madrid, 2004.

OLIVECRONA, K., *Lenguaje jurídico y realidad*, Fontanara, Mexico D.F., 1991.

PRIETO SANCHÍS, L. *Apuntes de teoría del Derecho*, 8ª ed., Trotta, Madrid, 2014.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976.

SAINZ DE BUJDANDA, F., «Teoría jurídica de la exención tributaria», en *Hacienda y Derecho III*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963.

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

SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero I*, Vol. 2º, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985.

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

VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., «Consideraciones sobre el hecho imponible», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 39, 1960.

VILAJOSANA, J.M., «Dinámica de sistemas y persistencia de normas jurídicas», *DOXA. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 21, 1, 1998.

VON WRIGHT, H.G., *Norma y acción. Una investigación lógica*, Tecnos, Madrid, 1970.