

**FUNCIONAMIENTO DE LA EXENCION TRIBUTARIA EN EL
SENO DEL TRIBUTO: UNA APROXIMACIÓN A SU
PROBLEMÁTICA JURÍDICA**

Luis Miguel Blasco Arias

Profesor de Derecho Financiero y Tributario.

Facultad de Ciencias Jurídicas, Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.

SUMARIO:	I. INTRODUCCIÓN
	II. CONCEPTO DE EXENCIÓN
	III. CARACTERÍSTICAS
	IV. EFECTOS
	V. CONCLUSIONES

I. INTRODUCCIÓN

La exención tributaria es uno de los elementos que podríamos calificar de esenciales en la estructura del tributo. Tal calificación se justifica si tenemos en cuenta que es un instituto jurídico que afecta a la producción de los efectos de la norma de imposición, en la medida en que impide, precisamente, que esos efectos se desplieguen tal y como estaban previstos. De este hecho, el efecto especial de exoneración, deriva no sólo la importancia que la exención tiene en la estructura tributaria sino su sometimiento al principio de reserva de ley específica que la Constitución Española consagra en su artículo 133.3, por medio del cual es sólo mediante ley cómo se pueden establecer exenciones.

Esta importancia que la exención tributaria tiene en la estructura del tributo, no se ha correspondido con el desarrollo doctrinal que tal figura merece. Habiéndose puesto de manifiesto recientemente por el profesor Lozano Serrano la necesidad de su estudio sistemático¹.

Mucho antes que el profesor Lozano, el profesor Berliri en 1957, cuando publica su magistral obra *Principi di Diritto Tributario*, ya denominaba a la exención “campo inexplorado del Derecho tributario”²; en el mismo sentido, Sáinz de Bujanda también proponía unos años más tarde su estudio sistemático³.

En la actualidad, aunque creemos que todavía dista la exención de poseer un desarrollo doctrinal importante desde la perspectiva de estudios sistemáticos completos, disponemos de obras significativas que, o bien apuntan las cuestiones más relevantes de ese análisis que se preconiza, o bien se aventuran a un

1 Lozano Serrano, Carmelo, *Exenciones tributarias y Derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988, pág., 38.

2 BERLIRI, Antonio, *Principi di Diritto Tributario*, t. I, v. II, Milano, Giuffrè, 1957, pág. 220; en el mismo sentido, Soler Roch, María Teresa, *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Cívitas, Madrid, 1983, págs. 21-22; Lozano Serrano, Carmelo, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988, pág. 15.

3 Sáinz de Bujanda, Fernando, “Teoría jurídica de la exención tributaria. Informe para un coloquio” en *Hacienda y Derecho*, vol. III, IEP, Madrid, 1963.

estudio completo del instituto aportando su particular visión científica del tema⁴.

Con todo, no se explica esta situación de desamparo de los estudios sobre la institución, pues en palabras del profesor Sáinz de Bujanda, “si... hay algo que, en principio, parece que puede someterse a una investigación tan ordenada y precisa como la de la obligación tributaria es, justamente, la exoneración de ese deber”⁵.

Por nuestra parte, la aportación al estudio de la exención tributaria es mucho más modesta en cuanto a sus pretensiones: pues sólo queremos poner de manifiesto algunas notas características de la exención, centrándonos en su desenvolvimiento en el seno del tributo.

Para ello, este trabajo lo hemos estructurado sobre la base de los siguientes puntos: en primer lugar, un somero análisis del concepto de exención; en segundo lugar analizaremos sus características; finalizando, en tercer lugar, con el análisis de sus efectos desgravatorios y nuestras conclusiones finales.

II. CONCEPTO DE EXENCIÓN TRIBUTARIA

La doctrina se ha preocupado de hallar un concepto único de exención válido para las múltiples formas que presenta. Para ello, se han ido poniendo de manifiesto los elementos comunes que permitieran tal concepto global. Así, es común encontrar dos puntos de conexión en torno a los cuales se pueden aglutinar las distintas formas de manifestarse la exención. El primero se refiere a la realización del hecho imponible; el segundo, a la falta de nacimiento de la obligación tributaria. Estos dos aspectos de la exención aparecen como elementos delimitadores del concepto que se pretende, ensayándose definiciones que tienen como denominador común la forma de operar de éstos sobre la relación jurídica tributaria⁶.

La aplicación de estas dos notas comunes sobre los distintos supuestos de exención pondrá de manifiesto el mecanismo de aplicación de la misma en los distintos supues-

4 Una de las obras magistrales que ponen de manifiesto una metodología clara de cómo se debe estudiar la exención tributaria y los distintos problemas que este instituto jurídico presenta es la realizada por el profesor Sáinz de Bujanda, titulada: “Teoría Jurídica de la exención tributaria” en *Hacienda y Derecho*, v. III, IEP, Madrid, 1963 (hemos de recordar que en origen, esta obra se publica en la XI Semana de Estudios de Derecho Financiero Madrid, 1961, págs., 387 a 462). Otra de las obras que además tiene la virtud de actualizar esta metodología y de orientar este estudio sobre la base de un instituto no “extraño” al tributo, fijándose no en sus efectos sino en su estructura interna y en su relación con los principios de justicia tributarios, es la ya citada *Teoría jurídica* del profesor Lozano Serrano. Finalmente, entre las obras sistemáticas completas que nos dan una visión de conjunto de este instituto jurídico, aportando, a nuestro juicio, planteamientos sugerentes acerca de los distintos problemas básicos de la misma, es la obra del profesor Herrera Molina titulada: *La Exención Tributaria*, Tecnos, Madrid, 1990. Finalmente, entre las obras extranjeras más actuales destaca la de Franco Fichera titulada: *Le Agevolazioni Fiscali*, Cedam, Padua, 1992.

5 Sáinz de Bujanda, “Teoría Jurídica...” op. cit., pág. 393.

6 Sáinz de Bujanda, “Teoría jurídica...” op., cit., pág., 426.

tos que clásicamente se contemplan. En el supuesto de las exenciones subjetivas, parece claro que el hecho imponible es realizado por el sujeto pasivo; ocurre, en este supuesto, que la obligación tributaria establecida para la generalidad de las personas no llega a nacer para el sujeto exento. En el supuesto de las exenciones objetivas, señala Sáinz de Bujanda⁷, no está tan claro que el elemento: realización del hecho imponible se de en este caso, pues la exención objetiva no opera mediante el establecimiento de una norma que impida el despliegue de los efectos derivados de la realización del hecho generador de obligaciones tributarias, (como vimos que ocurría en el supuesto de las exenciones subjetivas) sino que opera desde la propia estructura interna de tal hecho, desde el mismo proceso lógico de configuración del hecho imponible. Por lo tanto, el hecho exento forma parte de la propia estructura de este hecho impidiendo su realización, lo que lleva igualmente al efecto desgravatorio especial que la misma procura.

Finalmente, en las exenciones parciales ocurre un fenómeno bien distinto a los descritos con anterioridad, pues en ellas se produce el nacimiento de la obligación tributaria, tras la realización del hecho imponible por el sujeto pasivo, pero esta obligación nace reducida en sus elementos cuantitativos⁸, al operar la exención sólo de forma parcial sus efectos desgravatorios en el seno de la misma.

Fruto de esta manera de operar de la exención, bien se trate desde su inclusión en la estructura del hecho imponible, bien se trate desde el elemento subjetivo de la obligación tributaria o desde sus elementos cuantitativos, se pone de manifiesto la presencia de este instituto en los elementos esenciales del mismo con la vocación principal de impedir los efectos naturales a que tales elementos están dirigidos.

Así, el profesor Sáinz de Bujanda ensaya su definición de exención cuando dice que: “La exención aparece, en efecto, como una técnica impositiva que puede afectar a todos los elementos estructurales de la relación tributaria, al presupuesto de hecho, a la base imponible, a los tipos de gravamen, a los sujetos o a las cuotas y que, con relación a la carga que la aplicación normal del tributo traiga consigo, se dirige a provocar un efecto desgravatorio, total o parcial, en beneficio de ciertas personas, o respecto a determinados supuestos fácticos”⁹.

7 Sáinz de Bujanda, “Teoría jurídica...” op., cit., págs., 426 y 427.

8 Sáinz de Bujanda, “Teoría Jurídica...” op. cit., págs. 426 y 459.

9 Sáinz de Bujanda, “Teoría Jurídica...” op. cit., pág. 427; Igualmente, y en términos “extraordinariamente amplios”, como el propio autor ha señalado, nos vuelve a ofrecer un concepto de exención al sostener que “...cabe hablar de exención cuando alguna actividad o alguna persona no soporta realmente la carga económica que, por aplicación estricta de las normas impositivas, habría de corresponderles. El beneficio de la exención, entendido en este sentido amplio, puede producirse por tres caminos:

1.º 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.

2.º Porque habiendo nacido la obligación, su pago sea condonado.

3.º Porque, nacida y satisfecha la deuda, la persona que realizó el pago obtenga con posterioridad, a 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 la exención no se ve mermado por la aplicación del tributo”, en *Lecciones de Derecho Financiero*, 7.ª edic., UCM, Madrid, 1989, pág. 205.

Como podemos observar, no se puede evitar que la referencia a los efectos desgravatorios especiales, que la presencia de la exención provoca en el seno del tributo, aparezcan de tal manera que realmente se puedan considerar como aspecto más característico de este instituto jurídico-tributario.

De ahí que el profesor Herrera Molina recogiendo en parte la visión de Sáinz de Bujanda, en un análisis inicial sobre el concepto de exención, nos describa las ideas nucleares de su tesis: “...la única nota que permite reconducir las exenciones a una categoría unitaria es su *efecto desgravatorio especial*, que -en sí mismo- no constituye un derecho del contribuyente sino una configuración objetiva del tributo”¹⁰. Construyendo su concepto de exención sobre estos efectos desgravatorios especiales de tal manera que “La exención constituye una técnica o, mejor, un conjunto de técnicas configuradoras del tributo que permiten modular la incidencia del gravamen, bien excluyendo supuestos especiales, bien reduciendo en ciertas hipótesis la cuantía del débito”¹¹.

Finalmente, el profesor Cortés Domínguez nos ofrece el concepto más acabado de exención, cuando dice que: “Hay exención tributaria cuando una norma (llamada norma de exención) establece que una norma tributaria no es aplicable a supuestos de hecho que realizan la hipótesis de dicha norma tributaria, o cuando impide que se deriven los efectos jurídicos del mandato de esta norma tributaria para los sujetos fijados en la norma de exención”¹².

III. CARACTERÍSTICAS

La cuestión se podría plantear de la siguiente manera: ¿cuál es el mecanismo jurídico que provoca la exención tributaria y que tiene como resultado impedir el nacimiento de la obligación tributaria y por lo tanto, el efecto desgravatorio especial?

Según Sáinz de Bujanda¹³, tal efecto se produce como consecuencia de la existencia de una norma, la de exención, que al verificarse su presupuesto de hecho impide la realización de otra, la de imposición.

Las conclusiones que obtiene el citado profesor son en primer lugar, la existencia de una norma que sujeta a la imposición; en segundo lugar, la norma de exención que impide, para ciertos supuestos, que la norma definidora del hecho imponible

10 Herrera Molina, Pedro Manuel, *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990, pág. 25. No obstante, conviene recoger la advertencia que hace sobre este punto Fedele en el sentido de estudiar la exención tributaria más por sus efectos que por su estructura interna, “Sul presupposto del tributo” *Giur. Cost.*, 1967.

11 Herrera Molina, Pedro Manuel, *Exenciones...*, *op. cit.*, pág., 83.

12 Cortés Domínguez, Matías, *Ordenamiento Tributario Español*, 4.^a edic., Cívitas, Madrid, 1985, pág. 326.

13 Efectivamente, 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”, en *Lecciones...*, *op. cit.*, pág. 205.

despliegue sus efectos: el nacimiento de la correspondiente obligación tributaria; y todo, a pesar de la realización del hecho imponible¹⁴.

Para Cortés Domínguez, el mecanismo de la exención opera recortando el ámbito de actuación de la norma de sujeción. Así ocurre, que una determinada norma, la de exención, establece que para ciertos supuestos, contemplados en la norma de sujeción, no se verifique la consecuencia prevista: el nacimiento de la obligación tributaria; o bien, que para ciertos sujetos comprendidos en el ámbito de afectación del mandato de la norma no se vean, sin embargo, atraídos a su cumplimiento¹⁵

Las características que podemos obtener hasta el momento de todo lo expuesto son las siguientes: observamos la existencia de dos normas, la de sujeción y la norma de exención; esta última norma (de exención), impide la realización del supuesto de hecho de la norma de sujeción por lo que no surge su consecuencia jurídica: el mandato, o bien, verificado el presupuesto de hecho de sujeción, no obstante, no surge el mandato para ciertos sujetos que en principio estaban obligados a su cumplimiento.

Como hemos comentado, tales características se repiten nuevamente. No obstante, hemos apreciado una más que nos parece importante: la exención produce un

14 En igual sentido se manifiesta gran parte de la doctrina consultada. Así, Ferreiro Lapatza, al delimitar los conceptos de sujeción y exención dice que, cuando “la ley señala que, a pesar de realizarse el hecho no nace la obligación de contribuir. Estamos, entonces, ante una exención”, *Curso de Derecho Financiero Español*, 13.ª edic., Marcial Pons, Madrid, 1991, pág. 358; Vicente-Arche Domingo, al hablar de las exenciones subjetivas, mantiene que “El término “exención” como es sabido, significa que una determinada obligación tributaria, perfecta en todos sus elementos, no nace frente a un determinado sujeto por declaración expresa de la ley, pues de no ser así dicha obligación surgiría”, en sus *notas a los Principios de Derecho Tributario* de Antonio Berliri, v.I, (traducción española y notas del citado autor), Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, págs. 301-302; Micheli: “Dichas exenciones (llamadas respectivamente subjetivas y objetivas) parecen ponerse como... hechos impeditivos que se oponen a la producción de ciertos efectos jurídicos derivados de la realización del hecho constitutivo”, en su *Curso de Derecho Tributario*, Traducción y estudio preliminar de Julio Banacloche, Editorial de Derecho Reunidas, Madrid, 1975, pág. 383; Sáinz Moreno, al referirse, al parecer, a las exenciones subjetivas mantiene que “En el caso de las exenciones el hecho imponible se ha realizado, ya que hay una ley que así lo configura hasta el punto que el sujeto pasivo lo tiene que declarar; pero existe un segundo precepto que libera del pago, hace desaparecer la base imponible, en base a ciertas consideraciones legales”, en *Elementos de Derecho Financiero*, Madrid, 1983, pág. 517; Soler Roch expone, al conceptuar el beneficio fiscal que, “La figura genérica del beneficio fiscal ha sido tradicionalmente analizada desde la perspectiva jurídica, en base a dos grupos o modalidades relacionadas con el modo en que dicho beneficio opera en la estructura jurídica del tributo, ya sea exonerando la propia obligación tributaria o reduciendo la cuantía de la prestación. En el primer caso, se trata de la exención en cualquiera de sus tipos (subjetiva u objetiva)”, *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Cívitas, Madrid, 1983, pág. 51.

15 Así, “El presupuesto de hecho toma la forma de una hipótesis formulada abstractamente: “la propiedad de una finca rústica”, “la posesión de un automóvil”, etc., de tal manera, que como es sabido, siempre que se den en el mundo real los fenómenos descritos en la hipótesis de la norma, se origina la consecuencia, el efecto de haber realizado el presupuesto: entra en juego el mandato. Puede ocurrir que una norma determine que ciertos supuestos previstos en el presupuesto de hecho de otra norma dejen de serlo. Es decir, que, aunque realicen la hipótesis, la norma no es aplicable. Se produce un recorte, una disminución de supuestos contemplados en la hipótesis por la introducción en el Ordenamiento jurídico de una norma de exención”, Cortés Domínguez, Matías, *Ordenamiento Tributario...*, op., cit., pág. 325.

recorte en ámbito de actuación de la norma de sujeción. En consecuencia, en cierto sentido la norma de exención opera una reducción respecto de los supuestos incluidos en el hecho imponible, puesto que la norma que lo define, al estar formulada en abstracto, tiene vocación de imponer su consecuencia a la generalidad de los supuestos contemplados en dicha hipótesis. Al ser establecida otra norma, la de exención, se produce una delimitación del campo de actuación de esa hipótesis normativa general. Por lo que podríamos afirmar que la exención cumple una función delimitadora del campo de actuación del hecho imponible¹⁶.

Pero es precisamente la idea de sustracción, de acotación del ámbito de aplicación del hecho imponible por la norma de exención, lo que ha provocado que algún sector de la doctrina se halla referido, al hablar de las exenciones, en términos de excepcionalidad respecto del régimen general que el hecho imponible comporta. Así, Albiñana¹⁷, cuando aborda el estudio de las exenciones tributarias al referirse a las objetivas lo hace en términos de excepción al régimen general del tributo, incluso llega a mantener que “Las exenciones se aplican por contra-imperio a los supuestos de hecho en principio sometidos a gravamen”, por lo que en todos los casos estaremos ante una excepción al régimen general establecido por la sujeción al tributo. Termina comentando el profesor Albiñana que “...de lo ya expuesto resulta que es y debe ser de carácter excepcional, puesto que ataca al principio de generalidad tributaria y hace recaer en los demás contribuyentes el menor ingreso derivado de la exención”¹⁸.

Con respecto a las exenciones subjetivas, el profesor Albiñana pone en entredicho su existencia, pues de lo contrario, dice, rayarían el privilegio al estar funda-

16 En este mismo sentido, Micheli ha observado que el mecanismo de la exención tributaria opera mediante una sustracción de supuestos contemplados como hipótesis normativas sujetas y formuladas en abstracto, y que la norma de exención opera una conversión en supuestos y sujetos concretos a los que se ha conectado con su propia consecuencia: impedir que surja, en ambos casos, la obligación tributaria para los supuestos así delimitados. De ahí que el citado profesor comente que “...se habla comunmente, en estos casos, de exenciones establecidas por la ley en cuanto sustraen a la disciplina general del tributo o a ciertos sujetos o también determinadas situaciones objetivas. Dichas exenciones (llamadas respectivamente subjetivas y objetivas) parecen ponerse como excepciones a la regla o como hechos impeditivos que se oponen a la producción de ciertos efectos jurídicos derivados de la realización del hecho constitutivo”, *Vid., Curso de Derecho Tributario, op. cit.*, pág. 383.

17 Albiñana García-Quintana, Cesar, *Sistema Tributario Español y Comparado*, Tecnos, Madrid, 1986, págs. 73 y 74.

18 No podemos estar de acuerdo con esta última afirmación del profesor Albiñana, pues la exención tributaria, o lo que es lo mismo, que el menor ingreso que supone su existencia haya de recaer en los demás contribuyentes no lo podemos admitir sin faltar a las consideraciones más elementales en que se asienta nuestro Derecho Tributario. Posiblemente no sea necesario recordar, que el tributo, en particular el impuesto, grava, en su aplicación al caso concreto, una particular manifestación de capacidad económica, instrumentándose los distintos desplazamientos de riqueza sobre la base de una relación jurídico-tributaria, que no permite más sujetos pasivos que los previamente establecidos por la ley, tras la realización por los mismos del hecho imponible, ni nacerá, tal relación jurídica, por más hechos que los hechos imponibles configurados legalmente, realizados por el sujeto pasivo deudor de la misma. Desde esta perspectiva resulta totalmente inadecuado mantener, que lo que no han pagado unos habrán de hacerlo otros, sin conculcar el principio de legalidad en materia tributaria y de camino algunos otros como el de justicia, igualdad y, especialmente, el de capacidad económica.

mentadas en situaciones personales; en consecuencia, las exenciones subjetivas deben estar fundadas en situaciones objetivas de las personas o sujetos beneficiarios, concluyendo con la siguiente definición de este clase de exenciones: "...es el resultado de aplicar una norma (la de exención) al supuesto de hecho previsto en otra norma tributaria (la de sujeción) en méritos al *contribuyente*, que por ella queda exceptuado (total o parcialmente) de cumplir la correspondiente prestación tributaria"¹⁹.

De todo lo expuesto podemos igualmente aportar una nota característica más: el carácter excepcional de la exención tributaria²⁰.

Finalmente, podemos resumir las notas características de este instituto jurídico tributario siguiendo a Cortés Domínguez²¹: En primer lugar, hemos de destacar su carácter excepcional. Las exenciones tributarias en cuanto sustraen de la disciplina general del tributo ciertos supuestos o a ciertas personas, en principio sujetas al mismo, responde a una idea de excepción respecto de esa regla general de imposición.

En segundo lugar, se pone en seguida de manifiesto la necesaria existencia de dos normas: la norma que define el hecho imponible y que sujeta a tributación a determinados hechos y personas, y la norma que define la exención, que exime de dicha tributación.

En tercer lugar, la realización del hecho imponible. Esta circunstancia es innegable en el supuesto de exenciones de carácter subjetivo. En ellas la obligación tributaria surge normalmente para la generalidad de los sujetos pasivos menos para el sujeto exento; lo que ocurre, es que la norma de exención impide el nacimiento de la correspondiente obligación tributaria respecto del sujeto exento²². En el supuesto de las exenciones objetivas, la norma que contiene la exención opera una redefinición para ciertos supuestos comprendidos en el presupuesto de hecho de la norma de sujeción. En este caso la obligación tributaria no nace, precisamente porque no se ha realizado el hecho exento²³.

Por último, en cuarto lugar, la falta de nacimiento de la obligación tributaria. Como señala Cortés Domínguez, es el efecto típico de las exenciones, aun cuando no se de en todos los casos: baste recordar, por ejemplo, las exenciones parciales, esto es, aquel tipo de exenciones que restringen la cuantía de la deuda sin impedir, lógicamente, el nacimiento de la obligación tributaria²⁴.

19 Abiñana García-Quintana, César, *Sistema*, op. cit., pág. 74.

20 Esta idea de excepcionalidad también ha sido puesta de manifiesto por Micheli en su *Curso...*, op. cit., pág. 383.

21 Cortés Domínguez, Matías, *Ordenamiento Tributario...*, op. cit., págs. 326 y 327.

22 Sáinz de Bujanda, Fernando, "Teoría jurídica...", op., cit., pág. 451.

23 Sáinz de Bujanda, Fernando, "Teoría jurídica...", op., cit., pág. 449.

24 Sáinz de Bujanda, Fernando, "Teoría jurídica...", op., cit., pág. 459.

IV. EFECTOS

Los efectos de la exención tributaria son, como es sabido, la exoneración total o parcial del pago del tributo, por lo que desde la perspectiva de la obligación tributaria impide, en unos casos, su nacimiento a través de la falta de realización del hecho imponible, que lógicamente no puede desplegar su consecuencia: exenciones objetivas; en otros, exenciones subjetivas, impide el nacimiento de la obligación para determinados sujetos descritos por la norma de exención, operando directamente sobre ella; y, finalmente, en las exenciones parciales, permite un nacimiento recortado, parcial, desde la cantidad con la que el sujeto ha de contribuir al ente territorial de que se trate, sujeto activo de esa obligación.

Son precisamente los efectos de la exención tributaria, contrarios a la vocación impositiva del tributo los que han llevado a la doctrina en general a plantearse la exención como un instituto contrario al tributo²⁵ y de carácter excepcional²⁶ cuya consecuencia más inmediata aconseja que su aplicación deba realizarse de forma restrictiva²⁷. Incluso no ha faltado quien la tache de inconstitucional debido a la singularidad que supone su existencia frente a la generalidad del deber de contribuir de los ciudadanos de un Estado²⁸.

V. CONCLUSIONES

Siguiendo al profesor Lozano Serrano²⁹, en la actualidad no se puede ya entender la exención como un instituto al margen del tributo sino como un elemento más que pone de manifiesto la presencia de los principios de justicia tributaria en su seno, al necesitar que su existencia se asiente sobre la base de un fundamento constitucional que plasme los principios materiales de justicia, exonerando de gravamen a sujetos o situaciones que objetivamente y desde la perspectiva constitucional supongan hechos o sujetos que no deban contribuir. Desde esta nueva visión, la exención aparece como un *elemento codefinidor* del hecho imponible y por extensión como un aspecto del propio deber de contribuir que aparece no en su sentido puramente formal de materialización de contribuciones sino como expresión de los principios que informan la propia contribución a las cargas de los entes públicos. Desde esta perspectiva, la exención tributaria no puede verse como un instituto excepcional, pues tan importante es el interés público a la contribución como debe ser el interés público a que contribuyan aquellos que “deben” contribuir. Es decir, sólo aquellos supuestos y sujetos que, dado el desenvolvimiento de la contribución a los entes públicos (mediante el instituto del tributo) en el seno de una relación jurídica, deban hacerlo, según los supuestos y sujetos que las normas que disciplinan esa relación establezcan y con las condiciones y requisitos necesarios a esa contribución. Pero insistimos: contribuirán sólo los que deban contribuir. De ahí que la máxima: “todos contribui-

25 Lozano Serrano, Carmelo, *Exenciones...*, op., cit., pág., 16.

26 Lozano Serrano, Carmelo, *Exenciones...*, op., cit., pág., 18.

27 Lozano Serrano, Carmelo, *Exenciones...*, op., cit., pág., 20.

28 LOMBARDI, “Problemi costituzionali in materia tributaria” *Temi Tributaria*, 1961, pág., 329.

29 *Exenciones...*, op., cit., págs., 37 y sigs.

rán” no se deba explicar desde el postulado de la generalidad, sino desde el postulado de la realidad que para cada supuesto concreto hagan las normas que disciplinan los distintos tributos en los que se establecen los distintos supuestos de la contribución así como sus condiciones. Desde esta perspectiva, tan general es el deber de contribuir como la exoneración de ese mismo deber, pues ambos son expresión de un mismo procedimiento: el de imposición³⁰. Por esto, el deber de contribuir no supone exactamente, desde nuestra perspectiva, un deber formal de contribución a los gastos de los entes públicos, sino, por un lado, una actitud de todo ciudadano que acude en ayuda de las necesidades de sus entes públicos y, por otro, una aptitud de cada uno (según la plasmación de los principios materiales de justicia tributaria que cada tributo realice) en la forma de canalizarla.

BIBLIOGRAFÍA

- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César, *Sistema Tributario Español y Comparado*, Tecnos, Madrid, 1986.
- BERLIRI, Antonio, *Principi di Diritto Tributario*, t.I, vol. II, Giuffrè, Milano, 1957.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, *Ordenamiento Tributario Español*, 4.ª edic., Cívitas, Madrid, 1985.
- FEDELE, “Sul presupposto del tributo”, *Guir. Cost.*, 1967.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*, 13.ª edic., Marcial Pons, Madrid, 1991.
- FICHERA, Franco, *Le agevolazioni Fiscali*, Cedam, Padua, 1992.
- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *La exención tributaria*, Tecnos, Madrid, 1990.
- LOMBARDI, “Problemi costituzionali in materia tributaria”, *Temì Tributaria*, 1961.
- LOZANO SERRANO, Carmelo, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988.
- MICHELI, *Curso de Derecho Tributario (traducción al español y estudio preliminar de Julio Banacloche)*, Editorial de Derecho Reunidas, Madrid, 1975.
- SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, “Teoría jurídica de la exención tributaria. Informe para un coloquio”, en *Hacienda y Derecho*, vol. III, IEP, Madrid, 1961.
- SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, 7.ª edic., UCM, Madrid, 1989.
- SÁINZ MORENO, *Elementos de Derecho Financiero*, Madrid, 1983.
- SOLER ROCH, María Teresa, *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Cívitas, Madrid, 1983.
- VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando, *Notas a los Principios de Derecho Tributario de Antonio Berliri*, vol. I, Edit., de Derecho Financiero, Madrid, 1964.

30 Lozano Serrano, Carmelo, *Exenciones...*, op., cit., pág., 47.