

DISTINCION ENTRE EXENCIONES OBJETIVAS Y SUBJETIVAS

**(Conexión entre exención subjetiva y elemento subjetivo
del hecho imponible con particular referencia
a dos supuestos de exención relativos al Impuesto General
sobre el Tráfico de las Empresas)**

por

Joan-Francesc PONT CLEMENTE

**Profesor de Hacienda Pública y Derecho Tributario
de la Escuela Universitaria de Estudios Empresariales
de la Universidad de Barcelona**

SUMARIO:

0. MOTIVO. PLAN DE TRABAJO.
1. LA EXENCION TRIBUTARIA COMO INSTITUTO JURIDICO-EXENCIONES OBJETIVAS Y SUBJETIVAS.
2. LA CONEXION ENTRE EXENCIONES SUBJETIVAS Y ELEMENTO SUBJETIVO DEL HECHO IMPONIBLE.
3. DISTINCION ENTRE EXENCION OBJETIVA Y SUBJETIVA EN DOS SUPUESTOS CONCRETOS RELATIVOS AL IGTE.
 - 3.1. EXENCIÓN OBJETIVA DEL IGTE DE LOS SERVICIOS PRESTADOS DIRECTAMENTE POR LA CTNE.
 - 3.2. EXENCIÓN SUBJETIVA DEL IGTE DE LA CTNE.
 - 3.3. EXENCIÓN OBJETIVA DEL IGTE DE LAS OPERACIONES Y SERVICIOS BANCARIOS DEL BANCO DE ESPAÑA.
 - 3.4. EXENCIÓN SUBJETIVA DEL IGTE DEL BANCO DE ESPAÑA.

0. MOTIVO. PLAN DE TRABAJO.

El concepto de exención evoca intuitivamente la idea de privilegio. De entrada, supone eximir a alguien del cumplimiento de una obligación o a algo de soportar una carga. En el mundo de la tributación anterior al Estado de Derecho gozaban precisamente de exención de tributos los nobles y el clero. Las Revoluciones de finales del siglo XVIII incluyeron entre sus conquistas la abolición de tales privilegios y la igualdad de los ciudadanos ante la Ley. No por casualidad, la vigente Constitución de los Estados Unidos Mexicanos impone la prohibición de monopolios y estancos de cualquier clase así como de la exención de impuestos (1). De igual forma era ilustrativo el artículo CXVIII de la Constitución Española de 1808 en el que se establecía que «todos los privilegios que actualmente existen concedidos á cuerpos ó á particulares quedan suprimidos», pero, sobre todo, el artículo 339 de la Constitución liberal promulgada en Cádiz el 19 de marzo de 1812 que rezaba «las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción á sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno» (2).

El Estado de Derecho excluye, pues, la existencia de privilegios de clase alguna y proscribire cualquier discriminación de carácter tributario. Así, la Constitución española de 1978 proclama —paralelamente a las demás constituciones democráticas— que «los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social» (artículo 14), siendo competencia exclusiva del Estado «la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales» (art. 149.1). En el concreto ámbito tributario la Constitución consagra el principio de generalidad al establecer que «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo» (artículo 31). Si bien la norma fundamental no excluye la posibilidad de que existan exenciones, sí que somete a éstas a reserva de Ley:

(1) Cfr. Seminario de Derecho Financiero de la Universidad Complutense. Notas de Derecho Financiero, Tomo 1, Vol. 2.º, Madrid, 1976, págs. 561.

(2) Edición de HERVADA, J. y ZUMAQUERO, J. M. *Textos Constitucionales españoles (1808-1978)*, EUNSA, Pamplona, 1980.

«todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley» (artículo 133.3).

La exención, sin embargo, semeja no desprenderse de su viejo sanbenito que la equipara a privilegio. Tal parece que la exención sea nada más un residuo sólo forzosamente conciliable con el sistema jurídico-tributario y no un elemento constitutivo de este mismo sistema. SÁINZ DE BUJANDA había de confesar al escribir su clásica *Teoría Jurídica de la exención tributaria* que se atrevía a titular así su estudio «con no escasa audacia» (3).

Hoy es pacífica la doctrina en considerar las exenciones como un instituto jurídico —y no como una manifestación arbitraria del poder político— y, por tanto, como una materia reglada sometida al imperio de la Ley constitucional y ordinaria. Sin embargo, también ha sido SÁINZ DE BUJANDA quien ha habido de advertir sobre el «riesgo de un empleo abusivo de la exención con fines extrafiscales», juzgando que «las exenciones extrafiscales, desde la perspectiva de capacidad contributiva que lo informa, han de restringirse paulatinamente» (4).

Es en este contexto en el que debe enmarcarse el presente trabajo, motivado por diversas recientes disposiciones administrativas y resoluciones jurisdiccionales contradictorias que tienen en común el referirse a diversos supuestos de exención del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y a las cuales me referiré *in extenso* en el epígrafe tercero. Las aparentes paradojas que estos casos plantean exigían detenerse en el estudio de la teoría jurídica de la exención tributaria y, en concreto, de la distinción entre exenciones objetivas y subjetivas. Al poner en relación las exenciones con la estructura del hecho imponible, convendrá profundizar en la íntima conexión entre el elemento subjetivo del hecho imponible y las exenciones subjetivas. Finalmente a la luz del estudio general realizado en los dos primeros epígrafes del trabajo, el epígrafe 3 tratará en especial de los dos casos particulares que han motivado este estudio: las exenciones que afectan en el IGTE a la Compañía Telefónica Nacional de España y al Banco de España.

1. LA EXENCION TRIBUTARIA COMO INSTITUTO JURIDICO. EXENCIONES OBJETIVAS Y SUBJETIVAS.

Resulta necesario —como propone SÁINZ DE BUJANDA en su indispensable estudio ya citado— deslindar dos figuras aparentemente afines: la exención y la no sujeción.

(3) SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. — *Teoría jurídica de la exención tributaria*, en *Hacienda y Derecho*, Vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid 1963, pág. 394.

(4) SÁINZ DE BUJANDA. — *Ob. cit.*, págs. 420-421.

Los supuestos de no sujeción son lo que el profesor de la Universidad Complutense califica como *preceptos didácticos*, pero no normas que por sí mismas excluyen el nacimiento de la obligación tributaria. La obligación tributaria teóricamente tampoco nacería sin ellas, pero ayudan a configurar el hecho imponible o el sujeto pasivo del tributo de que se trate. Efectivamente, en cualquier figura impositiva la definición del hecho imponible y del sujeto pasivo divide idealmente a los hechos de la vida real en hechos sujetos y no sujetos; y a las personas en personas sujetas y no sujetas. No hace falta que la Ley establezca qué hechos o qué personas no están sujetas, porque se deduce *a sensu contrario* de la delimitación positiva de qué o quiénes lo están. Pero a veces pueden existir situaciones de difícil clasificación como sujetas o no sujetas o que pueden dar lugar a confusión. Cuando el legislador quiere excluir una de estas zonas grises del ámbito de un tributo puede hacerlo mediante un pronunciamiento negativo. Consigue así «que el impuesto no se aplique a ciertas situaciones, o no se exija a determinadas personas que, no obstante estar fuera del ámbito, real o personal, acotado por las normas, pueden atraer la aplicación inadecuada de éstas y dar origen a pretensiones fiscales del ente público no queridas por la ley» (5).

Ninguna de las características de la no sujeción puede predicarse de la exención. La exención se refiere a hechos o personas sujetos al tributo de referencia. Si no existiera la norma de exención tales hechos —en las exenciones objetivas— o personas —en las exenciones subjetivas— no quedarían exonerados del cumplimiento de la obligación tributaria. «Las normas de exención no se limitan a recortar el ámbito del impuesto, contribuyendo a señalar, en términos generales, los hechos y las personas sujetos, sino a excluir o eliminar de este ámbito, una vez delimitado para la generalidad de los casos, a determinados supuestos o personas» (6). La exención es, pues, una técnica impositiva que se dirige a liberar del cumplimiento de la obligación tributaria nacida a determinadas personas o respecto a ciertos supuestos de hecho.

Las exenciones para ser establecidas conforme a Derecho deben adecuarse a los siguientes principios (7):

a) Principio de legalidad: las exenciones tributarias han de establecerse siempre por Ley (artículo 133.3 de la Constitución española, art. 10 b) de la Ley General Tributaria).

b) Principio de justicia: las exenciones tributarias deben atender a la consecución de un sistema tributario justo, y, por tanto, respetar el

(5) SÁINZ DE BUJANDA. — Ob. cit., págs. 429-430.

(6) SÁINZ DE BUJANDA. — Ob. cit., pág. 431.

(7) Cfr. Seminario de Derecho Financiero de la Universidad Complutense, *Notas...*, loc. cit., pág. 563.

criterio de capacidad económica (8). De tal manera que se exima lo que sea justo que no tribute y que no se exima lo que es justo que tribute (9) (artículo 31 de la Constitución española).

c) Principio de seguridad jurídica: las exenciones tributarias deben establecerse con marginación de la arbitrariedad, lo cual implica —entre otras consecuencias— control jurisdiccional en su aplicación y respeto de los derechos legítimos adquiridos (artículo 9.3. de la Constitución española).

Uno de los criterios de clasificación de las exenciones —y el que interesa en esta sede— es el que las divide en exenciones objetivas y exenciones subjetivas.

Delimitada aquella parcela de la realidad que ha de ser sometida a imposición por un tributo, es decir, el hecho imponible, el legislador puede considerar que ciertos hechos imponibles no deben generar el nacimiento de la obligación tributaria porque en aplicación de los principios jurídico-constitucionales antes citados los considera no idóneos para ello. Cuando la Ley distingue determinados hechos de la vida real y afirma —a pesar de que están sujetos a tributación, porque así lo establece la propia Ley u otra— que quedan eximidos de gravamen, nos hallamos ante una *exención objetiva*. Por el contrario, si lo que el legislador margina de tributación es a un sujeto o a una determinada categoría de sujetos —quienes si no existiera tal norma de exclusión deberían cumplir una obligación tributaria— lo que hace es establecer una *exención subjetiva*.

2. LA CONEXION ENTRE EXENCIONES SUBJETIVAS Y ELEMENTO SUBJETIVO DEL HECHO IMPONIBLE.

Como señala SÁINZ DE BUJANDA, la doctrina es casi unánime al distinguir en el hecho imponible un elemento objetivo y un elemento subjetivo (10). Como define FERREIRO, «el elemento objetivo del hecho imponible está constituido por un hecho considerado en sí mismo, objetivamente aislado de cualquier vinculación personal» (11). Para el mismo autor, «el elemento subjetivo es el vínculo que une a una persona con el elemen-

(8) Cfr. PONT MESTRES, Magín. — *En torno a la capacidad económica como criterio constitucional de justicia tributaria en los estados contemporáneos*, Barcelona, 1974 (Discurso de ingreso en la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras).

(9) Cfr. Seminario de Derecho Financiero de la Universidad Complutense, *Notas... loc. cit.*, pág. 567.

(10) SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, — *Hacienda y Derecho*, Vol. IV. pág. 331.

(11) FERREIRO LAPATZA, José Juan. — *Curso de Derecho Financiero Español*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1978, pág. 446.

to objetivo» (12). Tal vínculo es efectivamente de indispensable relevancia en la configuración del tributo puesto que —como señala SÁINZ DE BUJANDA— «el hecho, considerado en su pura objetividad es *imponible respecto a alguien* y, por tanto, deja de tener ese carácter de hecho gravado si en su delimitación legal no se comprende el tipo de relación que ha de existir entre sus elementos componentes» (13).

PONT MESTRES advierte que «el elemento subjetivo del hecho imponible, no tiene, con todo, porqué coincidir necesariamente con el sujeto pasivo de la obligación tributaria» (14). Así, el mismo autor recuerda como, por ejemplo, en el derogado «Impuesto sobre los rendimientos del Trabajo Personal, se distinguía claramente— siempre en términos de la Ley General Tributaria—, entre sujeto pasivo sustituto del contribuyente (...) y contribuyente (...). En este supuesto aparece de manera diáfana la distinción entre elemento subjetivo del hecho imponible, que es la persona vinculada por Ley al elemento objetivo— rendimiento del trabajo personal—, esto es, el contribuyente, y el sujeto pasivo de la relación obligacional, cuya titularidad la propia Ley atribuye a otra persona, que, así, «resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias» (art. 30) (15).

Cuando la Ley establece un supuesto de no sujeción de carácter subjetivo, por ejemplo, si afirma que tales o cuales personas no estarán sujetas a determinado impuesto, está delimitando una frontera que divide el universo ideal de posibles sujetos pasivos —todos los sujetos de derecho— en dos subconjuntos: el de quienes pueden ser sujeto pasivo del tributo y el de quienes no pueden serlo, bien porque no son subsumibles en la formulación normativa, bien por excluirlos ésta expresamente. En una hipótesis de este tipo, el hecho imponible no resulta el elemento de mayor relevancia, pues lo que aparece en primer plano es una consideración sobre la subjetividad del tributo.

Ahora bien, cuando la Ley regula un supuesto de exención subjetiva se está refiriendo no ya a una distinción entre quienes son sujetos pasivos y quienes no lo son, sino que divide el universo, esta vez, de sujetos pasivos, entre aquéllos para los que puede nacer la obligación tributaria si se realiza el presupuesto de hecho, y aquéllos otros para los que la Ley excluye el nacimiento de la obligación tributaria aunque se realice el presupuesto de hecho. Mejor dicho, lo que la exención subjetiva prevee es que si el presupuesto de hecho es realizado por determinadas personas

(12) *Ibidem*.

(13) SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. — *Hacienda y Derecho*, Vol. IV. pág. 392.

(14) PONT MESTRES, Magín. — *La prueba preconstituida del hecho imponible en la Ley General Tributaria*. — En *Estudios sobre Temas tributarios actuales*, Barcelona, 1985, págs. 81-82.

(15) PONT MESTRES, Magín. — *Análisis y aplicación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1984, pág. 63.

—las incluidas en el ámbito de la exención— no nacerá la obligación tributaria.

La exención subjetiva se concede a una persona en cuanto que realiza el elemento objetivo del hecho imponible, situación que normalmente generaría el nacimiento de la obligación de contribuir, efecto que precisamente se impide mediante la norma de exención. La exención subjetiva, por tanto, no contempla al sujeto pasivo aislado como «la persona natural o jurídica que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias» (artículo 30 de la LGT), sino que se refiere al vínculo que une a una persona con el hecho imponible —es decir, al elemento subjetivo del hecho imponible—, para establecer determinadas hipótesis referidas a tal vínculo en las cuales se excluye el nacimiento de la obligación tributaria.

En otras palabras, la exención subjetiva —instrumento al servicio de la justicia tributaria por imperativo constitucional y legal— no exime de pago a una persona como privilegio referido a sus circunstancias individuales, sino que lo hace tomando en consideración su no idoneidad para soportar la carga tributaria de una figura impositiva concreta. Se exime a alguien en cuanto que realiza el hecho imponible. Todo lo cual permite afirmar la íntima conexión entre la exención subjetiva y el elemento subjetivo del hecho imponible.

3. DISTINCION ENTRE EXENCION OBJETIVA Y SUBJETIVA EN DOS SUPUESTOS CONCRETOS RELATIVOS AL IGTE.

Si el estudio de la exención tributaria resulta indispensable en la Parte General del Derecho Tributario, su concreción en la Parte Especial genera innúmeros problemas dignos de atención. En muchas ocasiones es el olvido de las categorías construidas en la Parte General, la razón primordial de la confusión al analizar las exenciones previstas en las figuras impositivas. Otras veces, cuestiones particulares harán necesario retornar a la teoría general para dar respuesta a nuevas cuestiones no previstas anteriormente. Y si estas afirmaciones son válidas para diversos aspectos de nuestro ordenamiento tributario, devienen especialmente indicadas al hablar de exenciones, terreno particularmente confuso y desordenado.

Los supuestos que se analizan a continuación resultan ilustrativos de esta necesidad de clarificación, corroborada por una jurisprudencia vacilante e incluso contradictoria. Su análisis permitirá ejemplificar algunas de las tesis elaboradas a nivel general sobre las exenciones. Ambos casos, referidos al Impuesto General sobre el Tráfico de Empre-

sas (IGTE), tienen en común la coexistencia de una exención objetiva del impuesto establecida en el Texto Refundido con una exención subjetiva previa al propio nacimiento del tributo.

3.1. EXENCIÓN OBJETIVA DEL IGTE DE LOS SERVICIOS PRESTADOS DIRECTAMENTE POR LA CTNE.

Según el artículo 34-15 del Texto Refundido del I.G.T.E. están exentos del impuesto «los servicios estatales de Correos y Telégrafos, y los prestados directamente por la Compañía Telefónica Nacional de España».

A *sensu contrario*, queda claramente establecido que los servicios de correos, telégrafos o telefonía prestados por entidades no estatales o por compañía distinta de la C.T.N.E. quedan fuera del ámbito de esta exención (16). Así, por ejemplo, no están exentos del IGTE los servicios prestados por las empresas llamadas de «mensajeros» o por las empresas privadas de distribución de correspondencia urbana (tema distinto es el de la legalidad de estas últimas con respecto a otras normas).

Siguiendo la doctrina sentada por SÁINZ DE BUJANDA esta exención debe calificarse como *objetiva*. «Es claro que por su conducto, no se pretende tan sólo, ni siquiera primordialmente, favorecer al sujeto que, dada la estructura de la exención, ha de intervenir en la operación para que ésta quede desgravada. Lo que se persigue es que la operación, considerada en sí misma, no atraiga la carga fiscal hacia ninguno de los sujetos que en ella participan» (17). Esta argumentación escrita para demostrar la inutilidad del concepto de exención mixta, resulta idónea en el caso presente. La exención de los servicios citados atiende a la finalidad de eximir de carga tributaria —en sentido amplio— a los usuarios de tales servicios. El legislador quiere, atendiendo al objetivo social de las actividades de comunicación realizadas por entes estatales o paraestatales, que la utilización de tales servicios no represente un peso económico para el público en general, por lo que «para que el beneficio fiscal pueda alcanzarles no hay más remedio que eximir a la operación considerada en su objetividad» (18).

Desde este punto de vista teleológico, reafirma el carácter objetivo de esta exención recordar que los usuarios del teléfono son sujetos pasivos del Impuesto sobre el Uso de Teléfono, regido por el Texto Refundido de los Impuestos Especiales aprobado mediante el Decreto 511/1967 de 2 de marzo, y todavía vigente en virtud de la disposición transitoria 2.ª

(16) Cfr. BANACLOCHE PÉREZ, Julio. — *Las exenciones en el impuesto de tráfico*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1974, pág. 118.

(17) SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. — *Teoría jurídica de la exención tributaria*. En *Hacienda y Derecho*, vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, pág. 455.

(18) SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, ídem pág. 456.

de la Ley 39/1979 de 30 de noviembre, cuyo hecho imponible está constituido precisamente por «la utilización del servicio telefónico». Exonerar de gravamen este servicio, el cual ya tributa por un impuesto especial, resulta coherente —por el paralelismo de ambas situaciones— con lo establecido en el apartado 5.º del artículo 34 del Texto Refundido del IGTE que declara exentas «las ventas, entregas y transmisiones de bienes, artículos o productos cuando la fabricación de aquéllos esté sometida a alguno de los Impuestos Especiales».

Si no existiera esta norma de exclusión, el servicio telefónico estaría sujeto y no exento del IGTE en virtud del artículo 1 del Texto Refundido de este impuesto, según el cual éste grava «las ventas, obras, servicios y demás contratos u operaciones típicas y habituales del tráfico de todas las empresas...» De todos los servicios posibles que constituyen el presupuesto objetivo del tributo, la ley exonera unos servicios determinados —los telefónicos— y al tomar en consideración un hecho imponible específico para declararlo no exento *está poniendo en primer plano* la categoría del objeto y no el sujeto a él vinculado como factor determinante de la exención. Y este «poner en primer plano» es el factor que SÁINZ DE BUJANDA considera esencial para calificar una exención como objetiva.

Visto así el tema, la exención del servicio telefónico del IGTE no se sitúa —en la terminología acuñada por PONT MESTRES en el tercero de los «momentos» de determinación del tributo— la delimitación de la cuota tributaria —sino en el primero de ellos— la delimitación del hecho imponible. En la exención de referencia no se trata, en primer término, de subjetivizar el impuesto, en el sentido de considerar que la *capacidad contributiva específica* de la C.T.N.E. la hace inhábil para satisfacer la carga tributaria, sino que se realiza la *capacidad contributiva absoluta*, la aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas de quienes en definitiva soportarían el impuesto, los usuarios. La exención, al configurar un hecho imponible no exento, está considerando una determinada actividad por sí misma, sin vinculación o comparación de personas entre sí, como no idónea para generar los efectos de la obligación tributaria (19).

Todo lo cual corrobora que la Ley establece la exención *propter rem* y no *intuitu personae* y pone consiguientemente de manifiesto el carácter objetivo de la citada exención.

CLAVIJO HERNÁNDEZ comenta al respecto que «el Tribunal Supremo en su Sentencia del 9 de marzo de 1983, ha precisado, en nuestra opinión sin demasiado rigor, el alcance de esta exención en el sentido de que la misma no comprende sólo a la C.T.N.E. sino también a los proveedores porque no pueden repercutirle, ya que la exención de la Compañía

(19) Cfr. PONT MESTRES, Magín. — *La justicia tributaria y su formulación constitucional*, Civitas, n.º 31, Julio-Septiembre de 1981.

ampara también a la repercusión» (20). Si bien el citado autor afirma correctamente que una tal interpretación contradeciría la naturaleza del impuesto y la propia naturaleza objetiva de la exención, yerra completamente en su comentario, pues la citada Sentencia del Tribunal Supremo no halla fundamento en el artículo 34-15 del Texto Refundido sino en otro lugar, como analizaré en el epígrafe siguiente.

Aquí debe tan sólo quedar constancia de que la exención del artículo 34-15 del Texto Refundido del IGTE no es una exención subjetiva establecida en razón de la C.T.N.E. y que genera una exención general de esta Compañía del IGTE susceptible de ampliarse a todos los niveles de actuación de la misma (como sujeto pasivo o quizás como repercutida), sino que constituye una exención objetiva de los servicios prestados directamente por la C.T.N.E. (21).

Aunque no ayuda a clarificar los aspectos doctrinales aquí expuestos, sí que corrobora la tesis de no extensión de la exención la reforma del art. 34.15 del Texto Refundido —recogida también en el nuevo Reglamento del Impuesto— que ha añadido al texto original «sin que la exención afecte a las operaciones gravadas por este impuesto en las que debe repercutirse el mismo a dicha Compañía que deberá soportar la repercusión (22)».

3.2. EXENCIÓN SUBJETIVA DEL IGTE DE LA CTNE.

La *Sentencia del Tribunal Supremo* de 10 de mayo de 1984 reconoce la plena vigencia de lo dispuesto en la base 7.^a del contrato concesional de 31 de octubre de 1946, celebrado entre el Estado y la Compañía Telefónica, señalando que tal base contiene una exención fiscal, otorgada a esta entidad con carácter compensatorio respecto de la participación reconocida al Estado en sus beneficios. Se trata, en definitiva, de un *sistema especial* de percepción de los impuestos a cargo de la C.T.N.E., establecido por concierto, que ha de ser aplicado no solamente en los casos en que la Compañía resulta directamente gravada por haber realizado el hecho imponible, sino también en aquellos otros en que resulte interesada por vía de traslación o retención del tributo (Vid. Sentencias de 7 de mayo de 1977, 9 de marzo de 1983 y de 16 de abril de 1984); y ello porque los contratos administrativos especiales, convenidos formalmente como ley o emanados de facultades delegadas por el poder legislativo (como en el caso, dado que este contrato concesional se funda en la autorización

(20) En FERREIRO LAPATZA *et alii*. — Curso de Derecho Tributario (Parte especial), MARCIAL PONS, Madrid 1984, pág. 552.

(21) En favor de la tesis aquí expuesta, Vid. FERNÁNDEZ CUEVAS, Antonio, Inspector Técnico Fiscal del Estado, *las exenciones pactadas y el Impuesto sobre el Tráfico de Empresas*. Crónica Tributaria, n.º 20, 1977, pág. 85 y ss.

(22) Ley 6/1979 de 25 de septiembre, sobre régimen transitorio de la imposición indirecta.

contenida en la Ley de 31 de diciembre de 1945), forman parte del ordenamiento jurídico, mediante su publicación en el BOE, siendo así que, además, el carácter compensatorio y bilateral de este pacto conlleva la necesidad de observarlo, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 1.258 del Código Civil, con el efecto extintivo de las obligaciones prevenido por el art. 1.156 del mismo Código.

Aceptando ahora la vigencia de la exención contenida en el contrato concesional de la CTNE firmado entre ésta y el Estado, vigencia reafirmada en reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, aunque existan algunas sentencias discrepantes que convendrá analizar en otra sede (23), debe distinguirse entre la exención del artículo 34.15 del Texto Refundido del IGTE —donde como se ha visto se establece una exención objetiva— de lo previsto en el contrato concesional, donde se establece una verdadera exención subjetiva.

Esta *exención subjetiva* se formula en los siguientes términos: «todos los actos de adquisición de instalaciones o propiedades telefónicas por la Compañía con arreglo a lo que determinan las Bases 4 y 5 así como todos los demás actos complementarios que se lleven a efecto, incluso los documentos con los que se solemnicen, estarán exentos de todos los impuestos directos o indirectos que puedan gravarlos, incluso el de derechos reales, en virtud de la legislación general o particular que sobre tales impuestos los graven, constituyendo esta excepción una exención del precepto general» (Base 4 del contrato, aprobado por Decreto de 31 de octubre de 1946). Exención que complementa su contenido al establecer la Base 7.^a del mismo contrato que «todas las sumas que ha de percibir el Estado según las condiciones de esta Base, se considerarán como impuestos para todos los efectos legales, y en compensación del pago de tales impuestos, la Compañía quedará exenta de toda contribución, impuesto, arbitrio o tasa de cualquier clase, ya sea por las instalaciones, edificios y demás elementos destinados o que en lo sucesivo se destinen a la explotación de sus servicios, de cualesquiera otras Corporaciones que tengan derecho ahora o en lo sucesivo a establecer contribuciones o impuestos, incluso en general los que versen sobre utilidades, o los municipales sobre beneficios o Sociedades Anónimas o cualesquiera otros similares que posteriormente se crearen... excepciones y exenciones de impuestos, arbitrios o tasas, que tendrán plena eficacia y efectividad, aunque no figuren expresamente consignados en las leyes o disposiciones que regulen su exacción».

(23) Vid. BANACLOCHE PÉREZ, Julio. — *Op. cit.*, pág. 119 y ss.

También, OTERO NOVAS, J. M., *Los pactos-fiscales: ¿están vigentes las exenciones de la Telefónica?* En Hacienda Pública España, n.º 3 (1970).

Quizás la sentencia más crítica respecto a la vigencia de la exención sea la de la Audiencia Territorial de Cáceres de 30 de abril de 1985 (ponente J. M.^a Crespo Márquez), en la que la exención es puesta en duda a nivel general, mientras que se niega taxativamente para las Corporaciones locales, tras la entrada en vigor de la Constitución.

En mi opinión, insisto, lo que se establece en las Bases mencionadas es una exención subjetiva. Contrariamente, la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de marzo de 1983 distingue entre una *exención objetiva* «que afecta a cuantos actos se llevan a efecto para la adquisición de material para la realización del servicio y de los que sean complementarios de estos» y una *exención subjetiva* determinada en la Base 7.^a «para el sujeto que se beneficia con ella, que ha de ser la Compañía Telefónica Nacional de España». Sin embargo, el Alto Tribunal incurre aquí en clara confusión conceptual y parece deducir de la expresión «*todos los actos*» contenida en la Base 4 que se trata de una exención objetiva, cuando en realidad —por la propia naturaleza del contrato en que se establece la exención— ésta halla su fundamento en la cualidad de la persona a la que se declara exenta. La exención es subjetiva porque «no deriva de la especial naturaleza del presupuesto de hecho, sino de la condición del sujeto exento (24).

No altera la naturaleza subjetiva de la exención citada el que ésta se establezca para la adquisición de material destinado a la realización del servicio, pues precisamente la exención subjetiva está en íntima relación con los *finés* de la persona física o jurídica a la que se declara exenta, y, por tanto, resulta coherente que —como señala SÁINZ DE BUJANDA— «con frecuencia la exención se (establezca), con carácter general, para cuantos gravámenes recaigan sobre los actos o documentos que se dirijan a la consecución directa de esos fines, pero no para aquellos otros que, aún producidos por la entidad exenta, puedan reputarse alejados de la zona de sus actividades típicas» (25).

Respecto al alcance de la exención subjetiva que comentamos surgen dos problemas interpretativos:

1.º ¿Es extensible la exención a los supuestos en que el IGTE afecta a la CTNE por vía de repercusión?

2.º En el caso de que así se admita, ¿quiénes contratan con la CTNE tienen derecho también al disfrute de la indicada exención?

La respuesta a la primera pregunta ha sido tajantemente afirmativa en la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Así, las Sentencias de 7 de mayo de 1977, 24 de enero de 1981 y 9 de marzo de 1983. Es esta última Sentencia la que con mayor claridad establece la exención de la CTNE «del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, por los actos de adquisición de los materiales de todas clases destinados a sus servicios (procediendo) la exención también en los casos de posible traslación del Impuesto por adquisiciones o materiales con ese mismo fin». El argumento principal estriba en que la voluntad del Estado al conceder la exención era la de incluir en ésta a «todos los impuestos directos e indirectos»,

(24) SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. — *Op. cit.*, pág. 400.

(25) SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. — *Op. cit.*, pág. 454.

según la acepción que estos términos tenían en 1946 —comprendiendo por tanto al llamado «sujeto pasivo *de facto*» del IGTE—, no pudiendo ahora negarse la excepción en base al significado de tales términos tras la reforma del sistema tributario y, especialmente, la publicación de la LGT.

El Alto Tribunal nos viene a decir, por tanto, que el contrato de concesión de 1946 debe ser interpretado conforme a su sentido original y no de acuerdo con el significado que los términos utilizados en él han adquirido con la evolución del Derecho tributario español. La solución es sugestiva y denota una posición jurídica abierta a dilucidar el sentido de la norma por encima de un estricto nominalismo. Sin embargo, no creo que resulte, en este caso, positiva la solución adoptada por el Tribunal Supremo.

En efecto, tal y como interpreta el Tribunal Supremo la exención subjetiva a la CTNE, ésta rompe frontalmente con todo el sistema de Derecho tributario posterior a 1963. Configura un extraño tipo de exención tributaria ajeno a los elementos de la relación tributaria, que ha de adoptar una de estas dos formas:

— *La de prohibición de la repercusión jurídica del impuesto* (en las Sentencias del Tribunal Supremo de 7 de mayo de 1977 y 24 de mayo de 1981, Sentencia de la Audiencia Territorial de Madrid de 25 de junio de 1982 o en la Resolución del TEAC de 14 de marzo de 1983).

— *La de exención del sujeto pasivo en virtud de su imposibilidad de realizar la repercusión jurídica del impuesto* (en las Sentencias del Tribunal Supremo de 9 de marzo de 1983 y de 16 de abril de 1984).

Sabido es que nuestro Derecho ha admitido la *repercusión voluntaria* del impuesto (el IGTE hasta la entrada en vigor de la Ley 6/79 de 25 de septiembre sobre régimen transitorio de la imposición indirecta) o la *repercusión obligatoria* del impuesto (el IGTE a partir de dicha Ley). Como señala CLAVIJO HERNÁNDEZ, siguiendo a MARTÍNEZ LAFUENTE, «hoy en día la repercusión se configura como una obligación legal, independiente del pago del impuesto, y que coloca al sujeto pasivo ante el cumplimiento de dos obligaciones: una de estricto carácter contributivo, por la cual afluye a la Hacienda Pública determinada cantidad en concepto de ITE, y otra extratributaria por la que ese mismo sujeto pasivo debe exigir percepciones a un tercero» (26). En este contexto resulta inaceptable una prohibición de repercutir:

a) Porque la obligación de repercutir establecida en el Texto Refundido del IGTE es general y no admite excepciones.

(26) En FERREIRO *et alii*, *Op. cit.*, pág. 557.

b) Porque la relación jurídica por la que se repercute el impuesto es autónoma de la obligación tributaria principal, viene establecida *ex lege* entre el sujeto pasivo del impuesto y el sujeto repercutido y, sobre todo, no puede ser modificada por un acuerdo o contrato —aunque tenga valor de Ley— entre una sola de las partes y una tercera.

Quizá por la difícil situación doctrinal de su posición anterior, especialmente después de la Ley 6/79, es por lo que el Tribunal Supremo sostiene en su Sentencia de 9 de marzo de 1983 (27) que «procede la exención también en los casos de posible traslación del Impuesto por adquisiciones o materiales con ese mismo fin, y por lo tanto, la de quienes realizan los actos de suministro y no pueden realizar la repercusión del tributo». Crea aquí el legislador una exención *sui generis* de difícil justificación doctrinal, y que pugna directamente con el artículo 31.2 de la LGT: «Nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas». Aunque razones económicas lo aconsejen, no puede crearse una exención por vía interpretativa, al estar las exenciones sujetas al principio de reserva de Ley (art. 133.3 de la Constitución Española y 10-b de la LGT). Aunque en un lugar sistemáticamente incorrecto, como se ha dicho, la extensión de la exención ha sido además prohibida por la reforma de 1979 del art. 34.15 del Texto Refundido del IGTE.

Bien que respetuosamente, no puedo evitar pensar que la posición del Tribunal Supremo se halla sesgada por el inconfesado afán de proteger los intereses de la CTNE, defendiendo su exención como *privilegio* y no como instrumento para alcanzar la justicia tributaria. Prueba o indicio de esta desviación en el juzgar lo es que primero pretenda mantener el privilegio a costa de los sujetos pasivos del IGTE a los que se les impide su derecho o, incluso posteriormente, obligación de repercutir, y, más tarde a costa de la propia Hacienda Pública, privada de los ingresos procedentes de la tributación de unos sujetos pasivos a los que se exonera de pago sin mediación de una Ley formal.

Se observa como el Tribunal Supremo ha creado con sus decisiones más confusión que claridad, primando un interés particular, el de la CTNE, sobre el interés general de preservar los principios de legalidad y seguridad jurídica. En mi opinión, el problema se ha desenfocado queriendo resolverlo en el ámbito del Derecho tributario y no en el del Derecho administrativo. En lugar de querer amoldar el marco jurídico general a las cláusulas de un contrato particular, debería aceptarse que las condiciones que generaron aquel contrato han variado y que, en todo caso, debe revisarse el contrato en aplicación de la llamada teoría de la cláusula *rebus sic stantibus*, aceptada suficientemente para las circunstancias de este caso por nuestra Jurisprudencia. Así principalmente en las Sentencias de 17 de mayo de 1957, 21 de octubre de 1958

(27) Tesis ratificada en la Sentencia de 16 de abril de 1984.

y 6 de junio de 1959 (28). O, como solución alternativa, podría indemnizarse a la CTNE si ésta considera que se ha roto el equilibrio financiero que presidió la celebración del contrato (29).

Las dos preguntas que nos formulábamos antes deben, por tanto, contestarse, salvo otra opinión mejor fundada, negando la posibilidad de extender la exención de la CTNE en el IGTE a los supuestos en que éste afecta a la Compañía por vía de repercusión (30) y, consiguientemente, negar a quienes contratan con la Compañía cualquier aptitud para gozar de excepción alguna relativa al *ius singulare* de la CTNE.

3.3. EXENCIÓN OBJETIVA DEL IGTE DE LAS OPERACIONES Y SERVICIOS BANCARIOS DEL BANCO DE ESPAÑA.

El artículo 34.14 del Texto Refundido del IGTE, aprobado por Decreto 3.314/1966 de 29 de diciembre, declara exentas «las operaciones y servicios bancarios a que se refieren los artículos 3, 20, 21, 22, 24, 25, 26, 27 y 28 del Decreto-Ley 18/1962 de 7 de junio.

Las operaciones que declara exentas el mencionado precepto son las que menciona el Decreto-Ley 18/1962 de 7 de junio, de nacionalización del Banco de España. Tales operaciones son la Tesorería del Estado (artículo 20), la cartera de renta (artículo 22), las enajenaciones de existencias de oro y plata (artículo 24), las cuentas de crédito con el IEME (artículo 25), las operaciones con la Banca Privada como Banco de Bancos (artículo 26), las operaciones con el sector privado que requieren autorización del Gobierno (artículo 27) y el mercado abierto (artículo 28).

El correspondiente artículo 34.14 del reglamento del IGTE aprobado por Decreto 3.361/1971 de 23 de diciembre predicaba la exención de «las operaciones y servicios bancarios prestados por el Banco de España, a que se refieren los artículos 3.º, 20 al 22 y 24 al 28 del Decreto-Ley 18/1962 de 7 de junio».

El nuevo Reglamento del IGTE aprobado por Real Decreto 2.609/1981 de 19 de octubre, modificó el redactado anterior sustituyéndolo por el de «las operaciones y servicios del Banco de España, cuando éste sea el sujeto pasivo del Impuesto y, en particular, aquellos a que se refieren los artículos 3.º, 20 al 22 y 24 al 28 del Decreto 18/1962, de 7 de junio, sin que

(28) Cfr. ALBALADEJO, Manuel. — Derecho Civil, II, I. Bosch, Barcelona 1977.

Solución que se insinúa para otro impuesto en el Preámbulo del Proyecto de Ley sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido de 9 de abril de 1985.

(29) Cfr. BANACLOCHE, Julio. — *Op. cit.*, pág. 126.

(30) En idéntico sentido, Miguel CRUZ AMORÓS y José A. SERRANO SOBRADO, *Reseña de Jurisprudencia sobre «Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas»*, en *Crónica Tributaria*, n.º 43, 1982, pág. 234.

la exención afecte a las operaciones gravadas por este impuesto, en las que deba repercutirse el mismo a dicha Entidad, que deberá soportar la repercusión».

Sin haber transcurrido cuatro años de aquella modificación reglamentaria, el R. D. 1.295/1984 de 9 de mayo, dispone que el citado artículo 34.14 del Reglamento adopte el redactado literal del artículo 34.14 del Texto Refundido, alegando en la exposición de motivos del Real Decreto que «*la referida exención tiene un carácter objetivo*, por lo que debe extenderse el ámbito de la exención, tanto a las operaciones en las que el Banco de España sea sujeto pasivo del Impuesto, como a las demás en que debiera soportar inmediatamente la repercusión del mismo». Sin mayores problemas, CLAVIJO HERNÁNDEZ acepta esta tesis de la Administración y corrobora el criterio de considerar esta exención como objetiva, aunque sin ofrecer más argumentos que la cita del mencionado Real Decreto (31).

De igual modo, José Manuel OTERO NOVAS, siguiendo a Enrique PIÑEL, entiende que las exenciones que rigen para las operaciones que realiza el Banco de España son de carácter objetivo y, por tanto, aplicables cualquiera que sea la persona contribuyente, censurando, por tanto, el redactado dado al artículo 34.14 del Reglamento del IGTE por el R. D. 2.609/1981 de 19 de octubre y congratulándose en nota a pie de página de la reforma a la que he aludido de 1984, al confirmar la tesis por él sostenida (32).

Contra el criterio de los autores citados, BANACLOCHE, aun y afirmando el carácter objetivo de la exención, sostiene, en concordancia con el artículo 3.º del Decreto-Ley citado (el que establece una exención tributaria subjetiva general para el Banco de España), que la exención sólo es referible a unos hechos imponderables concretos, los servicios bancarios y siempre que se presten por el Banco de España, es decir que sea el Banco de España el sujeto pasivo directamente obligado por la imposición» (33).

En mi opinión es innegable el carácter de exención objetiva del supuesto aquí contemplado. En primer lugar, ciertamente, como apuntan los autores citados, por la propia estructura del Sistema de exenciones en el IGTE, que halla su origen en el artículo 202 de la Ley 41/1964 de 11 de junio, de reforma del sistema tributario. Pero sobre todo, porque al configurarse la exención no se coloca en primer plano al Banco de España en cuanto elemento central generador de la exención, sino a determinadas operaciones y servicios que son considerados no idóneos para generar

(31) En FERREIRO *et alii*, *op. cit.*, pág. 552.

(32) OTERO NOVAS, José Manuel. — *Problemática Fiscal de la acción del servicio público sobre la Banca. Tributación del Banco de España y entidades oficiales de crédito*. En *Estudios sobre Tributación bancaria*, Civitas, Madrid, 1985.

(33) BANACLOCHE PÉREZ, Julio. — *op. cit.*, pág. 114.

el nacimiento de la obligación tributaria. La forma utilizada en la redacción del artículo 34.14 del Texto Refundido —sin mencionar directamente al Banco de España— sirve de apoyo a esta argumentación, corroborada por el hecho de que, con posterioridad, se ha retornado al tenor del salmo original cuando a nivel reglamentario se ha querido hacer hincapié en la naturaleza objetiva de la exención.

El problema, pues, no se plantea en discernir si la exención del artículo 34.14 del Texto Refundido del IGTE es objetiva o subjetiva, aceptando que se trate del primer caso, sino de delimitar el ámbito de la exención: ¿Afecta ésta sólo a las operaciones y servicios en que el Banco de España es sujeto pasivo del IGTE, o debe extenderse a los demás supuestos en que debiera soportar la repercusión del tributo?

Si la pregunta se plantea en estos términos, deberá darse la razón a quienes defienden la no extensión del ámbito de la exención, basándose en el argumento de que no cabe crear una exención por vía inductiva, cual sería una pretendida exención del repercutido, carente de acomodo en nuestro sistema tributario. Sin embargo, creo que la presente cuestión debe ser reconducida, tratando de interpretar cual es, en realidad, el hecho imponible exento a que se refiere el Texto Refundido.

Conviene comentar llegados a este punto que la vaga formulación del salmo de referencia resulta censurable, dado que a ella cabe atribuir buena parte de los problemas interpretativos posteriores. En principio, cabe deducir dos posibles lecturas de la exención:

— Que se refiera a las operaciones y servicios prestados *por* el Banco de España (interpretación del primer Reglamento del Impuesto), o lo que es lo mismo, a las operaciones y servicios del Banco de España, cuando éste sea sujeto pasivo del impuesto (interpretación del segundo reglamento).

— O que se refiera a las operaciones y Servicios Bancarios *que realiza* el Banco de España, con independencia de que tales operaciones sean *del o con* el Banco de España (interpretación que puede deducirse de la reforma del Reglamento de 1984).

Para optar por una de las dos posibilidades convendrá detenerse en el análisis de la exención comentada. Ya se ha dicho que la exención no se establece en atención a la cualidad del sujeto pasivo, sino en razón a que del conjunto de operaciones y servicios bancarios, sujetos al IGTE en virtud del artículo 3.º del Texto Refundido, determinadas operaciones y servicios son eximidos de tributación. Con la medida no se intenta beneficiar, pues, al Banco de España, sino exonerar de gravamen unas operaciones y servicios que, a pesar de ser bancarios, no son típicamente mercantiles, sino que constituyen el conjunto de relaciones de política económica entre el Banco de España y el resto del sistema bancario.

En efecto, el Banco de España no es una entidad bancaria como las demás, sino que el Decreto Ley de nacionalización lo convierte en entidad de derecho público (artículo 1.º), al cual se atribuyen las siguientes funciones: asesorar al Gobierno en materia monetaria y crediticia; centralizar las estadísticas monetarias; ejercer un control cualitativo del crédito; asumir la disciplina, control e inspección de la banca privada; centralización de las reservas metálicas y de divisas y movimientos de pagos exteriores; etc. (34).

Las operaciones del Banco de España a las que se refiere el Decreto-Ley de nacionalización no son, por tanto, reconducibles sólo a aquellas en que el Banco presta un servicio, sino que comprenden todo su ámbito de actuación como institución pública. De este modo, resulta posible interpretar sin violencia que el artículo 34.14 del Texto Refundido del IGTE al referirse a las actividades aquí mencionadas abarca tanto aquellas en las que el Banco ejerce una acción como cuando es destinatario de ella, dado que tales actividades admiten en la realidad ambos sentidos.

Puede concluirse, por tanto, que resulta ajustada a Derecho la interpretación dada al artículo 34.14 del Texto Refundido del IGTE por la reciente reforma del Reglamento, pero no en razón a que la exención sea aplicable tanto si el Banco de España es sujeto pasivo como si debe soportar la repercusión del impuesto, sino porque el presupuesto objetivo de la exención que establece, incluye las operaciones descritas en cuanto tales y no en cuanto directamente ejercidas por el Banco de España.

3.4. EXENCIÓN SUBJETIVA DEL IGTE DEL BANCO DE ESPAÑA.

Debe distinguirse la exención objetiva estudiada en el apartado anterior de la exención subjetiva general concedida al Banco de España por el artículo 3.3. del Decreto-Ley 18/1962 de 7 de junio: «El Banco de España estará exento de toda clase de contribuciones, impuestos y demás gravámenes del Estado, provincia o municipio, siempre que aquél sea el sujeto directo de la imposición». La polémica sobre la vigencia del citado Decreto-Ley resulta hoy irrelevante al haber establecido también el artículo 2.º de la Ley 30/1980 de 21 de junio que «El Banco (de España) gozará de todo tipo de exenciones fiscales cuando sea el sujeto de la imposición».

En relación al IGTE, por tanto, el efecto de los preceptos mencionados se concreta en establecer la exención de *todas* las operaciones y servicios del Banco de España en las que éste sea sujeto pasivo. Por tanto:

a) El Banco de España está exento del IGTE por todas las operaciones y servicios sujetos en los que sea sujeto pasivo.

(34) Cfr. URÍA, Rodrigo. — *Derecho Mercantil*, Madrid, 1976, pág. 438 y ss.

b) En aquellas operaciones sujetas y no exentas en razón de lo establecido en el artículo 34.14 del Texto Refundido del IGTE en que deba soportar la repercusión del tributo el Banco de España habrá de pasar por ello de acuerdo con la normativa general del tributo. Valgan como argumentos para justificar la no extensión de la exención subjetiva a los supuestos de repercusión, los expuestos en el apartado 3.2. de este trabajo.

COLOQUIO

Intervinieron los señores Campos, Castro, Pont, Revilla, Sobrevals y Alonso, en solicitud de aclaraciones por una parte, y, por otra, con sugerencias varias que han sido incorporadas al estudio.