

El hecho imponible

Irene Rovira Ferrer

PID_00189631



Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia de Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 España de Creative Commons. Podéis copiarlos, distribuirlos y transmitirlos públicamente siempre que citéis el autor y la fuente (FUOC. Fundació para la Universitat Oberta de Catalunya), no hagáis de ellos un uso comercial y ni obra derivada. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.es>

Índice

Introducción	5
Objetivos	7
1. La relación jurídico- tributaria	9
1.1. Concepto	9
1.2. Obligaciones que conforman el contenido de la relación jurídico-tributaria	10
2. Concepto y funciones del hecho imponible	15
2.1. Concepto	15
2.2. Funciones	16
3. Elementos del hecho imponible	19
3.1. El elemento subjetivo	19
3.2. El elemento objetivo	21
3.2.1. El aspecto material	23
3.2.2. El aspecto espacial	25
3.2.3. El aspecto temporal	26
3.2.4. El aspecto cuantitativo	27
4. Los supuestos de no sujeción	28
5. Las exenciones tributarias	29
5.1. Concepto	29
5.2. Clases	30
5.3. El devengo de las exenciones	32
6. El devengo del tributo	36
6.1. Concepto	36
6.2. Efectos jurídicos	38
6.3. La exigibilidad de los tributos	39
Ejercicios de autoevaluación	41
Solucionario	43

Introducción

Este módulo de la asignatura está principalmente dedicado al análisis del hecho imponible de los tributos, es decir, del elemento más importante que compone y configura este tipo de ingresos públicos. Así, como se tendrá ocasión de ver, el hecho imponible constituye el fundamento de cualquier tributo y de él deriva la legitimación para su imposición, del mismo modo que es el que determina el resto de elementos tributarios y el que comporta, en el momento de su realización, el nacimiento de la obligación tributaria principal.

En concreto, el hecho imponible consiste en un presupuesto fáctico fijado por la Ley, cuya realización origina la obligación de satisfacer el pago de la cuota tributaria, el cual, con el fin de respetar los principios fundamentales que rigen la ordenación del sistema tributario, debe suponer una manifestación de capacidad económica. Así pues, dicho elemento tributario se encuentra compuesto por aquellas circunstancias, hechos o actuaciones demostrativos de riqueza en los que el legislador hace recaer la imposición de un tributo, si bien, para su plena comprensión es preciso conocer los diferentes elementos que lo conforman.

Al respecto, todo hecho imponible tiene un elemento subjetivo (es decir, una persona o conjunto de personas que deben realizarlo) y un elemento objetivo (configurado por la globalidad de la situación que describe en sí), aunque este último se encuentra a su vez compuesto por un elemento material (los propios hechos, circunstancias o actuaciones manifestativos de capacidad económica), un elemento espacial (que determina el lugar en el que debe realizarse), un elemento temporal (que concreta el momento en el que debe producirse o se entenderá producido) y, en algunos casos, por un elemento cuantitativo (constituido por la cantidad, volumen o intensidad en la que debe materializarse).

Por consiguiente, en el presente módulo se estudiarán el concepto y las funciones del hecho imponible y, esencialmente, los diferentes elementos y aspectos que componen su configuración, de la misma forma que se dedicará una especial atención a determinados efectos jurídicos vinculados con el mismo (como el devengo o la exigibilidad de los tributos) y a los diferentes presupuestos que lo delimitan de forma negativa (concretamente, las exenciones y los supuestos de no sujeción).

No obstante, por su estrecha vinculación, procede empezar su análisis situando la contextualización de los tributos con el estudio de la denominada relación jurídico-tributaria, es decir, por el análisis del conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades que tienen lugar a consecuencia de la aplicación de los tributos.

Objetivos

Los principales objetivos a alcanzar mediante el estudio de este módulo son los siguientes:

- 1.** Comprender la relación jurídico-tributaria.
- 2.** Conocer las diferentes obligaciones tributarias (materiales y formales) y diferenciar su contenido.
- 3.** Situar la obligación tributaria principal como núcleo central del instituto jurídico que es el tributo y dominar sus rasgos esenciales.
- 4.** Entender el concepto del hecho imponible de los tributos y reconocer sus funciones.
- 5.** Saber analizar la estructura del hecho imponible identificando los diferentes elementos y aspectos que lo componen.
- 6.** Establecer con claridad la relación existente entre el hecho imponible y las obligaciones tributarias.
- 7.** Conocer las consecuencias que derivan de la naturaleza jurídica del hecho imponible.
- 8.** Distinguir el devengo y la exigibilidad de la obligación tributaria.
- 9.** Identificar el devengo de los diferentes tributos y dominar sus consecuencias jurídicas.
- 10.** Comprender el juego de la delimitación positiva y negativa del hecho imponible.
- 11.** Entender y reconocer los supuestos de no sujeción.
- 12.** Comprender las exenciones tributarias e identificar sus diferentes categorías.

1. La relación jurídico-tributaria

Antes de entrar a analizar el primero de los elementos que integran los tributos, procede dedicar especial atención al estudio de la relación jurídico-tributaria, y es que algunos de los aspectos que aquí se tratarán serán de gran importancia en el análisis posterior.

1.1. Concepto

La función tributaria encomendada a la Administración (basada principalmente en la aplicación de los tributos) se instrumenta a través de una serie de actos conectados entre sí que dan lugar a los denominados **procedimientos tributarios**, y es precisamente en el seno de los mismos donde se origina un conjunto de vínculos diferenciados que conforman la llamada **relación jurídico-tributaria**.

De este modo, a través de dicho concepto, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) ha procurado mantener un esquema jurídico unitario de la relación que la Administración tributaria mantiene con los particulares, aunque dicho término no debe entenderse en un sentido estricto, sino como una acumulación de vínculos de diferente naturaleza que se establecen con motivo de la aplicación de los tributos.

Concretamente, de conformidad al artículo 17.1 de la LGT, puede definirse la **relación jurídico-tributaria** como “ el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos”.¹

⁽¹⁾Artículo 17 de la LGT.

Así pues, como se apuntaba, la primera observación que puede destacarse de las previsiones de la LGT es el **carácter plural de los vínculos jurídicos que conforman el contenido de la relación jurídico-tributaria**, los cuales se encuentran relacionados, eso sí, con la obligación tributaria principal: el pago de la cuota tributaria². Asimismo, puede constatarse que **dicho contenido será de carácter complejo**, y es que, aparte de que integra obligaciones, deberes, derechos y potestades, puede afectar a diferentes sujetos. De igual modo, debe remarcarse que no siempre se presentará de forma única y uniforme, sino que, en función de las características de cada supuesto, será **variable y eventual**.

⁽²⁾Artículo 19 de la LGT.

De hecho, como detalla el propio artículo 17.2 de la LGT, el mismo puede integrar obligaciones materiales y formales tanto para los obligados tributarios como para la Administración, aunque debe subrayarse que, además del obligado tributario que haya realizado el hecho imponible objeto del tributo, podrán verse obligados otros sujetos.

Ejemplo

En este sentido, por ejemplo, algunos de los terceros que pueden encontrarse implicados en la relación jurídico-tributaria son los que enumera el artículo 93 de la LGT, donde consta que, además de los datos, informes, antecedentes y justificantes relacionados con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias, todas las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas deberán proporcionar a la Administración toda la información con trascendencia tributaria deducida de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas (lo que no tiene otra finalidad que la de facilitar o posibilitar el cobro de las deudas tributarias).

De la misma forma, procede destacar que, además de las obligaciones materiales y formales, el mismo precepto 17.2 añade como **parte del contenido de la relación jurídico-tributaria las sanciones por incumplimientos tributarios** que se puedan imponer (aunque las mismas no tienen la consideración de obligación accesoria –artículo 25.2 de la LGT– ni forman parte de la deuda tributaria –artículo 58.3 de la LGT–), si bien es evidente que los elementos más importante son las mencionadas obligaciones que se desarrollan en el artículo 17.3 de la LGT (entendiendo las de carácter material como las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias; y las de carácter formal como aquellas que, sin tener carácter pecuniario, sean impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento esté relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros –artículo 29.1 de la LGT–).

Artículo 17.2 de la LGT

Si bien las sanciones forman parte de la relación jurídico-tributaria, nunca tendrán la consideración de obligación tributaria accesoria ni formarán parte de la deuda tributaria.

No obstante, a pesar del tenor literal de la LGT (especialmente en el caso de las obligaciones formales), téngase en cuenta que, como se apuntaba, ambos tipos de obligaciones podrán predicarse tanto en relación con los obligados tributarios (que hayan realizado o no el hecho imponible) como con respecto a la Administración, de modo que, considerando su relevancia, procede enumerar con mayor detalle los distintos deberes de ambas clases que podrán tener lugar.

1.2. Obligaciones que conforman el contenido de la relación jurídico-tributaria

Por lo que respecta a las **obligaciones materiales a cargo de los obligados tributarios**, podrán formar parte de la relación jurídico-tributaria los siguientes deberes:

1) La **obligación principal**³, que tiene por objeto una prestación patrimonial a favor de un ente público o, como menciona el artículo 19 de la LGT, el pago de la cuota tributaria. De conformidad con el artículo 20 de la LGT, dicha obligación nacerá a consecuencia de la realización de un hecho imponible (es

⁽³⁾ Artículos 19 y 20 de la LGT.

decir, es de carácter *ex lege*, ya que solo la Ley podrá establecer que la materialización de un determinado presupuesto origine su nacimiento), aunque, si bien con carácter general será el sujeto que lo haya realizado (el contribuyente) el que deberá pagar la correspondiente cuota, también podrán verse obligados otros sujetos por diferentes circunstancias (como por el hecho de que exista un sustituto, de que haya responsables subsidiarios o solidarios, de que el contribuyente hubiera muerto y existiera un sucesor, etc.).

2) La **obligación de realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal**⁴, la cual, desarrollada en el artículo 23 de la LGT, tiene carácter autónomo respecto a esta última. Podrán estar a cargo de dicho deber los obligados tributarios que deban realizar pagos fraccionados, los retenedores o los sujetos obligados a realizar ingresos a cuenta.

⁽⁴⁾ Artículo 23 de la LGT.

3) Las **obligaciones entre particulares resultantes del tributo**⁵, entendiéndose como tales las exigencias que tienen por objeto una prestación de naturaleza tributaria exigible entre obligados tributarios (como las obligaciones que se generan como consecuencia de actos de repercusión, de retención o de ingreso a cuenta previstos legalmente).

⁽⁵⁾ Artículo 24 de la LGT.

4) Y por último, las **obligaciones tributarias accesorias**⁶, definidas en el artículo 25 de la LGT como aquellas que, distintas de las enumeradas anteriormente, consistan en prestaciones pecuniarias que se deban satisfacer a la Administración Tributaria y cuya exigencia se imponga en relación con otra obligación tributaria (como la de pagar intereses de demora, recargos por declaración extemporánea o recargos del período ejecutivo). No obstante, como se señalaba, téngase en cuenta que el pago de sanciones nunca tendrá tal consideración.

⁽⁶⁾ Artículo 25 de la LGT.

Por su parte, en relación con las **obligaciones materiales que pueden ir a cargo de la Administración**, deben destacarse las que se señalan a continuación:

1) La **obligación de devolución**⁷ derivada de la normativa de cada tributo, la cual tiene lugar cuando las cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación de los tributos sobrepasan el importe de la deuda tributaria.

⁽⁷⁾ Artículo 31 de la LGT.

2) La **obligación de devolución de ingresos indebidos**⁸, que consiste en reintegrar a los obligados tributarios los ingresos que indebidamente hubiera realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones. Así, a diferencia de las obligaciones de devolución derivadas de la normativa de cada tributo, estas no forman parte de la vida normal de la relación jurídico-tributaria, sino que nacen como consecuencia de la realización de pagos indebidos que hayan sido declarados como tales en el correspondiente procedimiento.

⁽⁸⁾ Artículo 32 de la LGT.

3) La **obligación de reintegrar el coste de los avales y las demás garantías**⁹, en virtud de la cual, previa acreditación del correspondiente importe, la Administración deberá abonar el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda, siempre y cuando el acto o la deuda en cuestión sean declarados improcedentes por sentencia o por resolución administrativa firme. Obviamente, si el acto o la deuda se declaran parcialmente improcedentes, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las garantías.

⁽⁹⁾Artículo 33 de la LGT.

4) Y, finalmente, la **obligación de satisfacer los intereses de demora a los obligados tributarios**, ya sean los previstos directamente por la normativa o los que especialmente se determinen.

Por lo que respecta a las **obligaciones formales de los obligados tributarios** que podrán ser parte de la relación jurídico-tributaria, procede destacar las que enumera el artículo 29 LGT, donde las define como los deberes que, sin tener carácter pecuniario, “son impuestos por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros”.¹⁰

⁽¹⁰⁾Artículo 29 de la LGT.

Así, como detalla el propio precepto, pueden enumerarse las siguientes:

1) La **obligación de presentar declaraciones censales** por las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades u operaciones empresariales y profesionales o satisfagan rendimientos sujetos a retención.

2) La **obligación de solicitar y utilizar el número de identificación fiscal** en las relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.

3) La **obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones**.

4) La **obligación de llevar y conservar libros de contabilidad y registros**, así como los programas, ficheros y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados.

5) La **obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutos** y de conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias.

6) La **obligación de aportar a la Administración Tributaria libros, registros, documentos o información** que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de

terceros, así como cualquier otro dato, informe, antecedente o justificante con trascendencia tributaria a requerimiento de la Administración o que se deba proporcionar en declaraciones periódicas.

7) La obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas.

8) La obligación de entregar certificados de las retenciones o ingresos a cuenta practicados a los obligados tributarios perceptores de las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.

9) Aquellas otras obligaciones de esta misma naturaleza que establezca la normativa aduanera.

Finalmente, las **obligaciones formales de la Administración** que podrán tener lugar en la relación jurídico-tributaria son las que se detallan a continuación. No obstante, procede señalar que la LGT no les dedica un apartado propio, sino que existen una serie de deberes administrativos no pecuniarios en la aplicación de los tributos que pueden resumirse, con carácter general, en los siguientes:

- 1) **El deber de impulso de los procedimientos tributarios.**
- 2) **El deber de resolver expresamente.**
- 3) **El deber de notificar los actos de naturaleza tributaria.**
- 4) **El deber de información y asistencia a los obligados tributarios.**
- 5) **El deber de trato respetuoso a los obligados tributarios.**

Por último, procede destacar que, si bien las obligaciones tributarias podrán afectar tanto a la Administración como a los obligados tributarios (incluso a terceros), el artículo 17.5 de la LGT prohíbe taxativamente que se alteren sus elementos por actos o convenios entre particulares, de modo que, a pesar de que reconoce las posibles consecuencias jurídico-privadas de los mismos, deja claro que no producirán ningún efecto ante la Administración.

Los efectos jurídico-privados de los pactos sobre elementos de la obligación tributaria

Con independencia de sus efectos jurídico-privados, los actos o convenios de los particulares por los que se altere algún elemento de las obligaciones tributarias no tendrán ningún efecto ante la Administración.

Los efectos de los pactos privados sobre elementos de la obligación tributaria

No obstante, en virtud del mencionado precepto, parece que serán válidos los pactos entre particulares en los que uno se obliga al pago de los tributos que corresponden a otro, aunque nunca podrán oponerse ante la Administración. Así pues, en caso de impago, la Administración siempre deberá dirigirse contra el sujeto gravado por el tributo que establezca la Ley, aunque este podrá repercutir la cantidad sufragada al sujeto que se hubiera comprometido a su liquidación. Sin embargo, cabría cuestionarse si tales pactos, a pesar de reconocerse por el tenor literal de la LGT, podrían considerarse inconstitucionales, y es que son contrarios al designio legal de los tributos y a los sujetos sobre los que deben recaer. De todos modos, bien es cierto que, aparte de la Ley, hace décadas que la jurisprudencia viene admitiendo tal posibilidad, del mismo modo que en alguna ocasión incluso ha permitido que el obligado al pago de un tributo en virtud de un pacto o convenio pueda interponer las reclamaciones o entablar las acciones que crea oportunas con el fin de proteger su interés legítimo con base en el derecho a la tutela judicial efectiva reconocido en el artículo 24 de la CE (véase, al respecto, la STS de 13 de marzo de 1987).

Por el contrario, el artículo 18 de la LGT también establece que, salvo que se disponga lo contrario, operará la indisponibilidad del crédito tributario en relación con la Administración, lo que, igual que en el caso anterior, no deja de ser una manifestación del principio de legalidad que impera en la materia. En este sentido, el crédito tributario no nace de la voluntad de las partes sino de lo que establecen las normas con rango legal, de modo que estas no pueden conceder a la Administración ningún tipo de facultad para determinarlos, transmitirlos ni, en definitiva, modificar cualquiera de los elementos principales de la obligación tributaria.

2. Concepto y funciones del hecho imponible

2.1. Concepto

Siguiendo la estructura habitual de las normas jurídicas, la constitución de los diferentes tributos se basa en el establecimiento de un presupuesto de hecho al que se le asocian unos efectos o consecuencias jurídicas (principalmente, el pago de una cuota tributaria), y es precisamente este supuesto de hecho el que tradicionalmente se ha denominado hecho imponible.

Así, como señala el artículo 20.1 de la LGT, puede definirse el **hecho imponible**¹¹ como “el presupuesto fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal”.

⁽¹¹⁾Artículo 20.1 de la LGT.

De este modo, considerando la redacción de la LGT, parece claro que, si el hecho imponible consiste en un presupuesto de hecho fijado por la Ley, su naturaleza será claramente jurídica, de manera que los hechos gravados serán siempre, en realidad, presupuestos normativos. Consecuentemente, es de suma importancia que la descripción del supuesto concreto que el legislador quiera gravar se detalle con el mayor desarrollo posible, y es que ningún hecho podrá comportar la exigencia de un tributo si antes no se ha previsto normativa y expresamente tal posibilidad.

La interpretación jurídica del hecho imponible

Al respecto, es relevante remarcar que la valoración de si un hecho es constitutivo del nacimiento de un tributo ha de realizarse con criterios estrictamente jurídicos y no atendiendo a la forma en la que puede presentarse en la realidad, ya que el legislador puede haber prescindido de algunos aspectos o haberse centrado en la existencia de algunas cuestiones determinadas. Asimismo, por ejemplo (y sin perjuicio de los supuestos en los que se pueda apreciar fraude de ley, simulación u otras prácticas evasivas), un determinado acto objeto de gravamen puede haber sido celebrado entre particulares bajo otra denominación, por lo que la calificación de cualquier operación, acto o negocio jurídico siempre deberá realizarse bajo criterios rigurosamente normativos.

Así pues, el hecho imponible consiste en una serie de circunstancias descritas en las normas con rango de ley que regulan los tributos, cuya realización da lugar al nacimiento del deber de liquidar la cuota tributaria.

A su vez, su establecimiento determina la configuración del resto de elementos de estructura del tributo, como pueden ser los sujetos que, en principio, deberán satisfacer el pago de la cuota pertinente.

Además, teniendo en cuenta que la realización del hecho imponible conlleva el nacimiento de la obligación tributaria principal, es conveniente resaltar que el lugar y el momento en el que se lleve a cabo también determinarán el conjunto de normas que serán de aplicación, lo que resulta de suma relevancia considerando los continuos cambios que se producen en el ordenamiento jurídico-tributario.

Ejemplos de hechos imponibles

El artículo 4.1 del TRLIS, señala que el hecho imponible del impuesto de sociedades lo constituirá “la obtención de renta, cualquiera que fuese su fuente u origen, por el sujeto pasivo”, sujetos que detalla el artículo 7. Otro ejemplo se puede encontrar en el RITPAJD, cuyo artículo 10.1 establece que, entre otros supuestos, el hecho imponible lo constituirán “las transmisiones onerosas por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas”.

2.2. Funciones

Con base en el concepto de hecho imponible, es posible derivar las principales funciones que cumple su establecimiento en las diferentes disposiciones normativas, las cuales también servirán para identificarlo y diferenciarlo del resto de presupuestos de hecho fijados en el ordenamiento jurídico tributario.

A grandes rasgos, estas funciones son las que se señalan a continuación:

1) Obviamente, la primera labor que cumple el hecho imponible es la de **dar lugar al nacimiento de la obligación de pago de un tributo**, siempre y cuando su realización se haya llevado a cabo por parte de un obligado tributario.

En este sentido, como se señalaba, su propia definición legal contemplada en el artículo 20.1 de la LGT apunta que es el presupuesto fijado por la Ley cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal, la cual, de conformidad con el artículo 19 de la misma ley, es el pago de la cuota tributaria.

Consecuentemente, el nacimiento de dicha obligación es lo que permite diferenciar el hecho imponible del resto de presupuestos de hecho contemplados en la normativa tributaria, ya que de los mismos pueden generarse otros deberes que, si bien podrán estar relacionados o ser independientes de la obligación de pago de la cuota tributaria, no constituirán la obligación principal.

Ejemplos de presupuestos de hecho que no constituyen un hecho imponible

Un ejemplo de un presupuesto de hecho contemplado por la normativa tributaria que no tiene la consideración de hecho imponible es el establecido en el artículo 99.2 de la LIRPF, en el cual se señala que “las entidades y las personas jurídicas, incluidas las entidades en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, estarán obligadas a practicar retención e ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente al perceptor, en la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y en la forma que se establezcan”. Otro ejemplo puede ser el establecimiento del deber de presentar declaraciones informativas de las retenciones practicadas y un resumen anual de las mismas, el cual, de conformidad con el artículo 140.2 del TRLIS, deberán cumplir todas las entidades, incluidas las comunidades de bienes y las de propietarios, que satisfagan o abonen rentas sujetas al IS.

2) En segundo lugar, la siguiente de las funciones que cumple el hecho imponible es la de **identificar cada tributo**, ya que, como también señala el artículo 20 de la LGT, sirve para configurar los principales elementos de su estructura.

En concreto, dicha identificación puede llevarse a cabo a dos niveles:

a) En primer lugar, utilizando el hecho imponible para **diferenciar los tributos entre las distintas categorías tributarias entre sí** (impuestos, tasas y contribuciones especiales), ya que el elemento diferenciador de las mismas es, precisamente, su hecho imponible.

Ejemplo

Concretamente, así puede constatarse en el artículo 2.2 de la LGT, el cual define cada categoría tributaria partiendo de su hecho imponible (“Tasas son los tributos cuyo hecho imponible...”, “Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible...” e “Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible...”).

b) Y en segundo lugar, utilizando el hecho imponible para **diferenciar cada tributo dentro de las distintas categorías tributarias**, ya que cada uno grava unos hechos manifestativos de riqueza distintos en tanto que no está permitida la doble imposición. Por ello, aunque dos tributos puedan ser muy similares e incluso tener un mismo objeto, su hecho imponible siempre deberá tener algún elemento diferencial.

Ejemplo

Al respecto, puede verse la STC 37/1987, de 26 de marzo, en la que el Tribunal Constitucional admitió la procedencia de un impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas, cuyo hecho imponible era la no obtención de unos rendimientos mínimos establecidos por un decreto de la Junta de Andalucía. Así, y aunque en el recurso se planteaba la doble imposición que podía suponer dicho tributo en relación con otros impuestos (en tanto que el IBI, por ejemplo, también grava la titularidad de las tierras o el IRPF la obtención de rendimientos), el alto tribunal consideró que, a pesar de que pudieran tener el mismo objeto (las tierras), el concepto era distinto, ya que la manifestación de riqueza o capacidad económica gravada por cada tributo era totalmente diferente.

No obstante, téngase en cuenta que también puede darse el caso inverso, es decir, que dos o más tributos tengan una misma materia gravable pero que la configuración de sus hechos imponibles responda a distintas circunstancias, de modo que constituyan figuras tributarias independientes.

Ejemplo

Este es el caso, por ejemplo, del IRPF, el IS y el IRNR, dado que la manifestación de capacidad económica es la misma (la renta) pero las circunstancias que constituyen su hecho imponible son distintas, ya que en cada caso la obtiene un sujeto diferente (concretamente, una persona física residente, una persona jurídica y una persona física no residente, respectivamente).

3) Y finalmente, en tercer lugar, el hecho imponible sirve de **índice o manifestación de capacidad económica**, en el sentido de que, de conformidad con el artículo 3.1 de la LGT, “la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos”. Así pues, si bien esta función guarda relación con el conjunto de principios que ordenan el sistema tributario, está especialmente vinculada con el principio constitucional de capacidad económica, en virtud del cual, a la hora de establecer un nuevo tributo, el legislador está obligado a que el hecho imponible del mismo manifieste algún tipo de riqueza.

Por consiguiente, podemos entender el hecho imponible como el presupuesto legitimador del tributo, cuya realización será el indicativo de la existencia de la capacidad económica precisa para dar lugar a la imposición de la obligación tributaria principal.

3. Elementos del hecho imponible

Como se ha podido observar, las definiciones legales de los hechos imponibles de los tributos no suelen estar muy desarrolladas y tienden a ser especialmente genéricas, por lo que a veces no es fácil saber si los presupuestos señalados han sido realizados y si ha nacido la obligación tributaria principal.

Por ello, es necesario que, además de la propia definición legal del hecho imponible, se tengan en cuenta los diferentes elementos que conforman su estructura (el elemento subjetivo y el elemento objetivo), los cuales suelen encontrarse regulados en otros preceptos normativos.

3.1. El elemento subjetivo

Puede definirse el **elemento subjetivo** del hecho imponible de un tributo como aquel que se refiere a la persona o personas protagonistas de las circunstancias descritas en el mismo, por lo que dicho elemento normalmente predeterminará el obligado o los obligados principales del tributo.

Evidentemente, uno de los aspectos más importantes que debe contemplar la norma que establece y configura el hecho imponible de un tributo es el **sujeto** que debe resultar gravado tras su realización, lo que en principio se determina estableciendo una relación (de hecho o jurídica) en la que se debe encontrar la persona que debe satisfacerlo respecto al presupuesto objeto del mismo. Como resulta lógico, en algunos casos, la persona a la que la Ley hace recaer los efectos tributarios por su especial relación con el hecho imponible puede derivarse directamente de la definición del propio presupuesto de hecho, ya que la relación que dichos sujetos mantienen con el supuesto gravado permite considerarlos realizadores del mismo.

Ejemplo

Una muestra de dichos casos se encuentra en el ámbito del IRPF, donde el hecho imponible es la obtención de renta por parte de los contribuyentes (artículo 6.1 de la LIRPF). Consecuentemente, los sujetos gravados serán, obviamente, las propias personas físicas que obtengan la renta y que puedan calificarse como contribuyentes en relación con dicho impuesto (de conformidad con lo establecido en el artículo 7 de la misma Ley).

No obstante, esta deducción no siempre será tan clara ni siempre será posible, dado que, por ejemplo, existen tributos en los que concurren varias personas en la realización del hecho imponible. Dichas personas pueden actuar con la misma intensidad y relevancia y resulta imposible, por consiguiente, deter-

El elemento subjetivo en el IS

Otro ejemplo puede encontrarse en el IS, en el cual, como se veía, el artículo 4.1 del TRLIS señala que el hecho imponible de dicho impuesto lo constituirá "la obtención de renta, cualquiera que fuese su fuente u origen, por el sujeto pasivo".

minar la relación que debe entenderse significativa para imputar al sujeto en cuestión la condición de contribuyente, de modo que debe ser la propia normativa la que lo determine de forma expresa.

Ejemplo

Sin ir más lejos, así ocurre en el caso de las transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) gravadas por el ITPAJD (artículo 1.1 del RITPAJD), ya que es necesario que normativamente se determine si será el adquirente o el transmitente el sujeto gravado (lo que se detalla en el artículo 8.a) del citado reglamento señalando como contribuyente el adquirente). Otro ejemplo en el que el elemento objetivo no puede derivarse directamente del hecho imponible puede encontrarse en la tasa derivada de entradas de vehículos a través de las aceras y reservas de vía pública para el aparcamiento exclusivo, la parada de vehículos y la carga y descarga de mercancías de cualquier clase (20.3.h) del TRLRHL, y es que en los casos de alquiler (de parkings o viviendas) no queda claro quién será el sujeto pasivo. Para ello, debe acudir al artículo 23.1.a) del mismo TRLRHL, en el que se señala que, entre otros, los sujetos pasivos de las tasas serán aquellos “que disfruten, utilicen o aprovechen especialmente el dominio público local en beneficio particular”, si bien el artículo 23.2.d) establece que, “en las tasas establecidas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial por entradas de vehículos o carruajes a través de las aceras y por su construcción, mantenimiento, modificación o supresión, los propietarios de las fincas y locales a que den acceso dichas entradas de vehículos, quienes podrán repercutir, en su caso, las cuotas sobre los respectivos beneficiarios”.

Precisamente, atendiendo a cómo concurre el elemento subjetivo en la configuración del hecho imponible, puede establecerse la distinción entre los **impuestos reales** (que gravan un presupuesto de hecho puramente objetivo, es decir, constitutivamente autónomo e independiente de cualquier elemento subjetivo) y los **impuestos personales** (en los que el hecho imponible solo puede constituirse con base en una persona determinada); y es que es necesario que, en estos últimos, la determinación del presupuesto gravado haga referencia a un sujeto concreto.

Ejemplo de impuesto real y de impuesto personal

Como ejemplo de impuesto personal en el que aparece el contribuyente como parte de la configuración del supuesto de hecho puede citarse el propio IRPF, cuyo hecho imponible, como se ha visto, se describe como “la obtención de renta por el contribuyente” (artículo 6.1 de la LIRPF). Por su parte, un ejemplo de impuesto real en el que no se señala al contribuyente como parte de la configuración del hecho imponible (ya que no se detalla si el sujeto gravado será el oferente o el demandante) puede ser el IVA, y es que simplemente se establece que el supuesto gravado lo constituirán “las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen”.

Asimismo, otra distinción que tiene lugar con base en la concurrencia del elemento subjetivo es la que clasifica los **impuestos** entre **subjetivos** y **objetivos**, siendo los primeros aquellos en los que se tienen en cuenta las circunstancias personales o familiares del sujeto pasivo a la hora de determinar la cuantía de la obligación tributaria principal. Así, en tales casos, la cantidad a ingresar a la Hacienda pública podrá modularse en función de la situación de cada sujeto pasivo, mientras que en los impuestos objetivos dichas circunstancias no se tendrán en cuenta.

Impuestos subjetivos/ objetivos

Los impuestos personales que afectan a personas físicas (como es el caso del IRPF o del ISD) siempre son subjetivos, mientras que, con carácter general, los impuestos reales son de carácter objetivo.

Ejemplo de impuesto subjetivo y de impuesto objetivo

Como ejemplo de impuesto subjetivo puede citarse el IRPF, en el cual se tienen en cuenta las circunstancias personales y familiares de los contribuyentes a la hora de calcular su mínimo personal y familiar. Asimismo, a la hora de determinar la base liquidable, pueden considerarse las pensiones compensatorias a favor de los cónyuges establecidas por sentencia judicial firme, de la misma forma que pueden aplicarse deducciones autonómicas a la cuota íntegra por ascendientes mayores de edad. Por su parte, el IVA es un impuesto objetivo, puesto que las circunstancias que se tendrán en cuenta para la cuantificación del tributo nunca serán relativas a la situación del sujeto pasivo.

3.2. El elemento objetivo

El **elemento objetivo** del hecho imponible puede definirse como el supuesto previsto por la normativa cuya materialización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal: el pago de la cuota tributaria.

El segundo de los grandes elementos que puede identificarse como configurador del hecho imponible es el denominado elemento objetivo, el cual consiste principalmente en la descripción de los hechos, actuaciones o circunstancias cuya realización dará lugar a la imposición de un determinado tributo.

Como ya es sabido, las normas que establezcan tales situaciones deberán ser de rango legal y, en todo caso, deberán respetar el principio de capacidad económica conforme a lo previsto en el artículo 31 de la CE, y es que el acto o situación que se grava debe hacer referencia a una manifestación de capacidad económica (en general, la obtención de una renta, la titularidad de un patrimonio, la realización de un acto de consumo o el tráfico o circulación de riqueza).

No obstante, puede ser que la descripción del supuesto de hecho imponible (es decir, el aspecto objetivo del mismo) no haga referencia expresa al concreto elemento expresivo de riqueza gravado o que incluso resulte ajeno, como ocurre por ejemplo en algunos casos donde se quiere gravar el consumo y se establece como hecho susceptible de gravamen la fabricación o la entrega de bienes o la prestación de servicios.

Asimismo, es importante recordar que, si bien dos tributos puedan recaer sobre un mismo bien (material o inmaterial), su concepto deberá ser obligatoriamente diferente, y es que en nuestro ordenamiento está totalmente prohibida la doble imposición (tal y como constatan la multitud de convenios internacionales firmados por España destinados a evitarla y, más concretamente, los artículos 6.2 y 6.3 de la LOFCA –donde se prohíbe a las CC. AA. establecer tributos sobre hechos imponibles gravados por el Estado o por los tributos locales–).

Hecho imponible / elemento expresivo de riqueza gravado

Un ejemplo de no correspondencia entre el hecho imponible y el elemento expresivo de riqueza gravado son los IIEE, ya que a pesar de que se quiere gravar el consumo, el artículo 5 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, señala que el hecho imponible de los impuestos especiales será “la fabricación e importación de los productos objeto de dichos impuestos dentro del territorio de la comunidad”.

La opinión jurisprudencial

A modo de ejemplo, puede consultarse la STC 242/2004, de 16 de diciembre, en la que el Tribunal Constitucional dejó claro que una misma actividad (en el caso planteado, la construcción en dominio público) puede dar lugar a dos manifestaciones de capacidad económica distintas y, por consiguiente, a dos hechos imponibles independientes (en concreto, la concesión de una licencia para la realización de obras, instalaciones y construcciones, y la utilización privativa o el aprovechamiento especial de bienes del dominio público). Consecuentemente, en tales supuestos, es procedente la imposición de dos tributos diferentes, y es que, como ocurre en el caso en cuestión, el coste que provoca a la Administración la concesión de una licencia de obras es diferente del coste que le genera la restricción del uso general de los bienes de dominio público como consecuencia de una puntual utilización privativa o aprovechamiento especial. Así pues, a pesar de tener un mismo objeto, el TC admitió la imposición de dos tasas.

Por su parte, también es importante recordar que, a pesar de que una ley reguladora de un tributo tenga un artículo denominado "hecho imponible", puede darse el caso que su establecimiento sea genérico, de modo que sea necesario su desarrollo y concreción por parte de otros preceptos o incluso de textos normativos posteriores. Con base en tales circunstancias, será posible la distinción entre los hechos imponibles de **carácter específico** y los de **carácter genérico**, siendo los primeros aquellos en los que la descripción de los actos o presupuestos gravados se encuentra perfectamente detallada y los segundos los que, sin especificar expresamente los hechos o circunstancias que generan el pago de la cuota tributaria, quedan incluidos en su delimitación global (es decir, aquellos que aparecen configurados por la norma atendiendo a rasgos de carácter general).

Ejemplos de hechos imponibles de carácter genérico y de carácter específico

Sin ir más lejos, un impuesto cuyo hecho imponible es de carácter genérico es el IRPF, ya que los apartados 1 y 2 del artículo 6 de la LIRPF (titulado específicamente "Hecho imponible") simplemente señalan que "constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente" y que componen dicha renta "los rendimientos del trabajo, los rendimientos del capital, los rendimientos de las actividades económicas, las ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por ley". Así pues, es necesario el desarrollo del concepto de cada una de dichas rentas para poder conocer exactamente el hecho imponible del impuesto.

Como ejemplo de hecho imponible de carácter específico puede citarse el del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), el cual "grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos" (sic).

De igual modo, puede darse el caso de que el legislador ofrezca varias definiciones complementarias del hecho imponible de un tributo en un mismo texto legal, como ocurre, por ejemplo, en los artículos 4, 13 y 17 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (todos ellos, además, con el correspondiente título "hecho imponible"). Sin embargo, ello no significa que un tributo tenga varios hechos imponibles ni que se configuren simultáneamente varios tributos (en el caso planteado, 3 impuestos diferentes), sino que simplemente se fijan varias modalidades del hecho imponible que se quiere establecer.

Ejemplo de diferentes hechos imponibles de un mismo tributo

En el caso planteado, los citados artículos 4, 13 y 17 de la LIVA se encuentran precisamente dentro de su Título I que lleva por rúbrica “Delimitación del hecho imponible”, si bien el 4 se circunscribe al capítulo I (dedicado a las “Entregas de bienes y prestaciones de servicios”), el 13 al capítulo II (relativo a las “Adquisiciones intracomunitarias de bienes”) y el 17 al capítulo III (que regula las “Importaciones de bienes”). Así, y aunque cada uno de estos artículos esté expresamente titulado “Hecho imponible”, no se configuran tres tributos diferentes ni tres hechos imponibles de un mismo tributo, sino que cada uno de ellos define un conjunto de actos y circunstancias que conforman el hecho imponible general del IVA.

Por ello, como señala el artículo 1 de la citada Ley, el IVA “es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las siguientes operaciones:

- a. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.
- b. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- c. Las importaciones de bienes”.

Finalmente, por razones básicamente históricas, también puede ocurrir que en la Ley de un impuesto se configuren varios hechos imponibles y, por consiguiente, diferentes impuestos; tal y como pasa en el TRLITPAJD. Aquí, y aunque el propio nombre de la Ley hable de un solo tributo, se establecen, en realidad, tres impuestos diferentes: uno relativo a las transmisiones patrimoniales onerosas, uno relacionado con las operaciones societarias y otro que grava los actos jurídicos documentados.

En cualquier caso, lo que es común en todos los tributos es que, a diferencia del elemento subjetivo, el elemento objetivo del hecho imponible se compone, a su vez, de una serie de aspectos de diferente naturaleza, concretamente, el aspecto material, el espacial, el temporal y el cuantitativo.

3.2.1. El aspecto material

Por lo que respecta al primero de los aspectos que componen el elemento objetivo del hecho imponible, el **aspecto material**, debe señalarse que consiste en los hechos, las circunstancias o las situaciones cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal. Consecuentemente, en él se plasma la riqueza o manifestación de capacidad económica que grava un tributo, y es que, como se ha visto, una cosa es el concepto del tributo (es decir, el acto o presupuesto de hecho en sí) y otra la manifestación de capacidad económica susceptible de imposición.

El objeto jurídico y la riqueza imponible

En este punto, existe consolidada jurisprudencia y doctrina (en la que se encuentran autores como **Ferreiro Lapatza** o **Pérez Royo**) que hablan de “objeto del tributo” (como podría ser la obtención de renta por parte del contribuyente en el caso del IRPF) y de “riqueza imponible” (que, en el caso planteado, sería la renta en sí misma), lo cual resulta de suma relevancia a la hora de valorar los supuestos susceptibles de doble imposición¹².

⁽¹²⁾Al respecto, véase el FJ. 11 de la STC 14/1998 o el FJ. 14 de la STC 233/1999.

Sin embargo, cierto es que en la descripción de los diferentes hechos imponibles que hace la normativa solo se acostumbra a hacer referencia a las concretas situaciones que comportan el nacimiento de la obligación tributaria principal, las cuales suelen ser de **carácter económico** (como la propiedad de bienes y derechos), **jurídico** (como la constitución de una sociedad), relativas a alguna actividad que comporte la obtención de **licencia administrativa** (como la realización de obras) o relativas a una determinada **calidad o condición personal** (como la transmisión de un título nobiliario).

Por ello, y considerando que este aspecto suele ser el único que se recoge de forma expresa al regular el “hecho imponible”, es necesario conocer el resto de sus elementos y aspectos para poder valorar, en cada caso, su completa configuración.

De todos modos, bien es cierto que será dicho aspecto material el que configurará con carácter general el resto de elementos del tributo, de la misma forma que será el que justifique su procedencia y el que, en gran medida, permita su identificación.

Como se ha visto, en función de cómo se encuentren descritas las circunstancias del aspecto material, será posible distinguir los **hechos imponibles de carácter específico** y los **de carácter genérico**, aunque también procede destacar que, con base en dicho aspecto, se podrán dividir entre los de carácter simple y los de carácter complejo.

En concreto, los **hechos imponibles de carácter simple** son aquellos que se encuentran constituidos por un único acto o situación que tiene lugar de forma aislada (como puede ser una compra-venta en el caso del gravamen de TPO), mientras que los **hechos imponibles de carácter complejo** se componen de una serie de circunstancias o actuaciones que juntos conforman el presupuesto gravado general (como ocurre en el caso del IRPF, que grava el conjunto de rentas obtenidas por el contribuyente a lo largo del período impositivo).

Clasificaciones del hecho imponible

Igual que ocurre con los impuestos, las diferentes clasificaciones de los hechos imponibles no son excluyentes, es decir, que son compatibles entre sí.

Finalmente, otra distinción que puede realizarse a partir del aspecto material (concretamente valorando la manifestación de riqueza gravada) es la que clasifica los impuestos entre **directos** e **indirectos** desde un **punto de vista económico**, puesto que, como su propio nombre indica, serán directos los que se apliquen en función de un determinado índice directo de capacidad económica (es decir, que graven directamente la capacidad económica de las personas o entidades –tomando en consideración sus propios bienes o ingresos–) y serán indirectos los que utilicen un índice de referencia de dicho carácter. Así, mientras que la materia gravada por los primeros normalmente será la renta o el patrimonio (ya sea por la mera titularidad, por la extensión de documentos del tráfico jurídico o por transmisiones *inter vivos* o *mortis causa*), la susceptible de imposición en los segundos será, por excelencia, el consumo.

La distinción de los impuestos entre directos e indirectos desde un punto de vista jurídico

En este punto, debe destacarse que, tradicionalmente, la distinción entre los impuestos directos e indirectos también se ha llevado a cabo **desde un punto de vista jurídico**, valorando en tales casos la posibilidad de repercusión jurídica de la carga tributaria. Así, los primeros serán aquellos en los que el pago de la cuota tributaria recaerá sobre una persona determinada que no tendrá ningún derecho legal a resarcirse, mientras que, en los segundos, el sujeto que deba soportar la obligación principal podrá exigir el reembolso de la cuantía liquidada a un tercero.

3.2.2. El aspecto espacial

Por su parte, el **aspecto espacial** consiste en el lugar donde se produce o realiza el hecho imponible, lo cual es de suma relevancia a la hora de determinar si queda sujeto a la eficacia de la Ley que estableció el correspondiente tributo, en caso de que existan dos leyes que lo prevean, el ente público con competencia para poderlo exigir.

Por ello, la exigencia de un tributo no solo se supedita a que su hecho imponible se haya llevado a cabo dentro del ámbito de poder del ente público que lo creó, sino que también depende de las normas que regulan la aplicación de la normativa tributaria en el espacio.

En concreto, deberá prestarse especial atención a los puntos de conexión entre los diferentes ordenamientos jurídicos, tanto por lo que respecta al plano internacional como, especialmente (teniendo en cuenta nuestro complejo escenario competencial), a nivel nacional.

Supuesto problemático

La distinción entre los impuestos directos e indirectos siempre ha sido, con diferencia, la que más confusión y desacuerdos ha planteado, y es que, aparte de que tiene varemos de clasificación de distinta naturaleza, plantea algunos problemas respecto a la catalogación que de algunos impuestos realiza la normativa. Así, por ejemplo, el artículo 1 del TRLITPAJD califica el ITPAJD como un tributo de naturaleza indirecta, si bien es evidente que el sujeto pasivo no goza de ninguna facultad para reclamar el importe pagado y que el índice de capacidad económica utilizado es de carácter directo (concretamente, y en última instancia, el patrimonio).

La importancia interna del aspecto espacial

Prueba de la importancia interna de dicho aspecto espacial son los propios apartados *a)* y *b)* del artículo 9 de la LOFCA, los cuales establecen que, además de respetar los tributos establecidos por el Estado y los entes locales, los tributos que exijan las comunidades autónomas:

“a) No podrán sujetar elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva comunidad autónoma.

b) No podrán gravar, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la comunidad impositora, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo¹³”.

(13) Al respecto, véanse también los apartados 2 y 3 del artículo 6 de la LOFCA.

Así pues, es de suma importancia que las leyes que establezcan los tributos determinen claramente el lugar de producción de los correspondientes hechos imponibles, y es que, en definitiva, será el elemento espacial el que permitirá conocer si algún ente público tiene competencia para reclamar su exigencia y, en caso de duda, la determinación del mismo.

3.2.3. El aspecto temporal

En relación con el **aspecto temporal** del hecho imponible, puede realizarse una primera aproximación entendiéndolo como la dimensión de tiempo en la que tiene lugar la materialización de los presupuestos gravados por el tributo, es decir, como el período durante el cual los actos o circunstancias previstas en el hecho imponible se realizan de forma íntegra.

No obstante, téngase en cuenta que no todos los hechos imponibles tienen las mismas características por lo que a dicho aspecto se refiere, en tanto que hay tributos cuyo hecho imponible consiste en un acto concreto que tiene un principio y un fin determinado (como puede ser el caso del IVA –que grava las entregas de bienes, las prestaciones de servicios, las adquisiciones intracomunitarias de bienes y las importaciones de bienes–) y hay otros en los que no se puede concretar cuándo concluirá su situación gravada (como ocurre, por ejemplo, en el IBI –cuyo hecho imponible es la titularidad de una serie de derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales–).

Así, mientras que el aspecto temporal en los tributos de la primera clase (los denominados **tributos instantáneos**) será claro, resultará del todo necesario que la Ley lo determine en el caso de los **tributos periódicos** (es decir, que fraccione la continuidad de la que gozan sus hechos imponibles), lo cual, una vez realizado, será lo que se denomine **período impositivo**.

Evidentemente, conocer el instante en el que se entenderá realizado el hecho imponible es importante para poder conocer el momento en el que nacerá la obligación tributaria principal, es decir, el momento en el que se producirá el **devengo del tributo**.

Ved también

En relación con el devengo de los tributos, véase el apartado "El devengo del tributo" del presente módulo.

3.2.4. El aspecto cuantitativo

Por último, el **aspecto cuantitativo** del hecho imponible hace referencia a la cantidad o medida en la que se realiza, es decir, su cuantía, su volumen o su intensidad. No obstante, debe precisarse que lo que se mide no es el hecho imponible en sí (por ejemplo, en el caso del gravamen de TPO, la transmisión de un bien), sino los bienes, materiales o inmateriales, que forman parte del mismo (es decir, en el caso planteado, el valor del bien transmitido).

Evidentemente, este aspecto puede resultar relevante a la hora de determinar la cuantía de la cuota tributaria resultante (ya que, por ejemplo, en el caso del IRPF –que se compone por la cantidad de rentas percibidas– se calcula aplicando un tipo progresivo a la base liquidable), aunque ciertamente hay hechos imponibles en los que dicha dimensión cuantitativa no tendrá ningún tipo de importancia. De hecho, así ocurre en todos los tributos de carácter fijo (como puede ser la tasa por la expedición o renovación del DNI), puesto que, en tales supuestos, el bien contenido en el hecho imponible susceptible de medición siempre se materializará con el mismo grado o cuantía (razón por la que, en el caso planteado, su importe ya viene establecido por la propia normativa).

Así pues, con este último aspecto quedan tratados todos los elementos que integran el hecho imponible, lo que es de suma relevancia a la hora de determinar las diferentes características de un determinado tributo. Por ello, se ofrece a continuación un cuadro–resumen con sus rasgos de carácter principal:

Elementos del hecho imponible

Elemento subjetivo

Relación (de hecho o jurídica) entre un sujeto y las circunstancias descritas en el aspecto material del hecho imponible, que determinará la persona o personas que deben materializarlas.

Elemento objetivo

Conjunto de actos o situaciones cuya realización da lugar al nacimiento de la obligación tributaria principal. Dicho elemento se compone de cuatro aspectos diferentes: el material, el espacial, el temporal y el cuantitativo.

Aspecto material: Presupuesto de hecho que se tiene en cuenta para el establecimiento de un tributo y que supone una manifestación de capacidad económica.

Aspecto espacial: Lugar donde se produce o realiza el hecho imponible.

Aspecto temporal: Dimensión de tiempo en la que tiene lugar la materialización de los presupuestos gravados por un tributo.

Aspecto cuantitativo: Cantidad o medida en la que se realiza el hecho imponible, es decir, su cuantía, su volumen o su intensidad.

La tasa por expedición o renovación del DNI

Concretamente, de conformidad con la habilitación contemplada en la Disposición final tercera del RD 1553/2005, de 23 de diciembre, la tasa por la expedición o renovación del DNI se fija actualizada cada año en la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

De todos modos, para acabar de completar el estudio del concepto del hecho imponible en sí, procede dedicar una especial atención a los denominados supuestos de no sujeción, de la misma forma que deberán tratarse mínimamente las exenciones tributarias.

4. Los supuestos de no sujeción

No se puede completar el estudio del hecho imponible de los tributos sin antes dedicar una especial atención a los elementos que realizan su delimitación negativa, el primero de los cuales lo conforman los supuestos de no sujeción.

Así, como reconoce el propio artículo 20.2 de la LGT, “la Ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción”, los cuales consisten a grandes rasgos en **actuaciones o circunstancias no abarcados por el ámbito objetivo del hecho imponible pero que, a pesar de quedar fuera de su órbita, guardan cierta proximidad con él**¹⁴.

⁽¹⁴⁾Artículo 20.2 de la LGT.

En concreto, los **supuestos de no sujeción** consisten en situaciones en las que el hecho imponible de un tributo no tiene lugar, pero que, por estar íntimamente relacionadas con el mismo, la Ley decide dejar claro que no estarán sujetas a gravamen. Por consiguiente, es evidente que su **principal función es aclarar la definición del hecho imponible mediante su delimitación negativa**.

Efectos jurídicos de los supuestos de no sujeción

Téngase en cuenta que el hecho, actuación o circunstancia previsto en un supuesto de no sujeción se encuentra fuera del hecho imponible del tributo al que se asocia, por lo que en tales casos no se producirá el nacimiento de la obligación tributaria principal ni ningún tipo de sujeción al tributo (ya que simplemente el supuesto gravado por este no tendrá lugar).

Ejemplo de la función aclaratoria

Un ejemplo de la función aclaratoria de los supuestos de no sujeción puede encontrarse en el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, ya que, si bien el artículo 92.1 del TRLRHL señala que su hecho imponible será “la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría”, el artículo 92.3.a) puntualiza que no estarán sujetos “los vehículos que, habiendo sido dados de baja en los registros por antigüedad de su modelo, puedan ser autorizados para circular excepcionalmente con ocasión de exhibiciones, certámenes o carreras limitadas a los de esta naturaleza”. Así pues, y aunque es evidente que tales vehículos no son aptos para circular con carácter general por las vías públicas, la normativa lo especifica para evitar cualquier tipo de confusión.

Consecuentemente, parece evidente que las normas que contemplan los supuestos aquí estudiados no aportan ninguna novedad en el ordenamiento jurídico, ya que, en realidad, teniendo en cuenta que recogen actuaciones o circunstancias que igualmente quedan fuera del hecho imponible de un tributo, se limitan a reiterar que tales situaciones no conllevarán ningún tipo de consecuencia jurídica. Por ese motivo, algunos autores han puesto en duda su propia naturaleza jurídica, si bien, teniendo en cuenta la confusión que se podría generar por su proximidad con el hecho imponible, dichas normas resultan necesarias.

5. Las exenciones tributarias

5.1. Concepto

Tal y como se apuntaba, procede cerrar el estudio del hecho imponible de los tributos analizando el último de los elementos que podrá formar parte de su delimitación negativa, ya que las exenciones tributarias establecen supuestos excepcionales cuya realización, que queda abarcada por la propia definición del hecho imponible, no dará lugar a la obligación de pago de la cuota tributaria.

Así, como señala el artículo 22 de la LGT, “son **supuestos de exención** aquellos en que, a pesar de **realizarse el hecho imponible**, la Ley **exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal**¹⁵”.

⁽¹⁵⁾Artículo 22 de la LGT.

No obstante, a pesar de la clara redacción de la LGT, debe realizarse una leve puntualización en relación con las consecuencias que conlleva la redacción de los supuestos aquí descritos, y es que no es que en los mismos se exonere de la obligación de pago de la cuota tributaria, sino que esta no llega nunca a existir.

Así, mientras que la Ley que establece el hecho imponible de un tributo vincula a la realización del mismo el nacimiento de la obligación tributaria principal, la norma que fija un supuesto de exención vincula a su materialización el no nacimiento de dicho deber, de forma que, en cierto modo, se limita a anular los efectos de la Ley creadora del hecho imponible en determinados casos concretos. Por consiguiente, parece que, hasta cierto punto, las exenciones carecen de entidad por sí mismas, en tanto que precisan de la existencia de una ley previa para determinar un supuesto concreto del hecho imponible que esta establece e impedir las consecuencias jurídicas que la misma prevé.

De todos modos, en tanto que las exenciones no dejan de determinar el alcance del deber de contribuir y de afectar a elementos esenciales del tributo (limitando, concretamente, las consecuencias del hecho imponible), es evidente que ambas normas deberán tener **rango de ley**, lo cual, además de estar previsto en la propia Constitución, ha sido recogido expresamente por la propia LGT.

Supuesto de exención / supuesto de no sujeción

Precisamente, esta necesaria relación entre ambas leyes es la que diferencia en mayor medida los supuestos de exención de los de no sujeción, ya que, si bien en ningún caso tiene lugar el nacimiento de la obligación principal, en los supuestos no sujetos no se produce la realización del hecho imponible (puesto que quedan fuera de su ámbito objetivo). Por ello, otra diferencia se halla en su verdadera naturaleza jurídica, en tanto que, si la norma que establece el supuesto de no sujeto no existiera, no ocurriría nada (ya que es simplemente aclaratoria), pero, si no hubiera la que establece la exención, nacería la obligación tributaria principal.

La reserva de ley en los beneficios fiscales

En particular, el artículo 133.3 de la CE establece que “todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley”. Por su parte, mientras que el apartado *a)* del artículo 8 de la LGT señala que la delimitación del hecho imponible se regulará en todo caso por ley, el apartado *d)* añade que también será necesaria para “el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales”.

No obstante, debe destacarse en este punto la polémica interpretación que realizó el Tribunal Constitucional sobre el alcance de dicha reserva de ley, la cual, plasmada en la STC 6/1983, de 4 de febrero, ha sido reiterada en diferentes ocasiones (como en la STC 42/1983, de 18 de mayo, o en la STC 51/1983, de 14 de junio).

Al respecto, a pesar de reconocer la exención como elemento esencial del tributo (sometiendo así su creación a la reserva de ley), el alto Tribunal consideró que solo su establecimiento o ampliación quedaba cubierto por el principio de legalidad, de modo que los otros aspectos relacionados con su regulación (así como su reducción o supresión) podían contemplarse por otras normas de igual rango pero distintas a la Ley (como un decreto– ley).

Precisión conceptual

Nótese que el artículo 134.2 de la CE hace referencia a los “beneficios fiscales” y no solo a las “exenciones”, puesto que estas, que se caracterizan por impedir el nacimiento de la obligación tributaria principal, simplemente son una clase de beneficios fiscales (donde también se encuentran las reducciones, las deducciones, etc.). En cualquier caso, de lo que no cabe ninguna duda es de que, en tales casos, **la aplicación de la analogía está totalmente prohibida**, y es que, sin ir más lejos, así lo señala de forma expresa el artículo 14 de la LGT (“no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”).

Por último, procede recordar que también resultan claras las previsiones del artículo 134.2 de la CE, en virtud de las cuales la cuantía que deje de recaudarse como consecuencia de los beneficios fiscales que afecten a los tributos deberá constar anualmente en los Presupuestos Generales del Estado.

5.2. Clases

Con base en los diferentes aspectos y características de las exenciones, pueden elaborarse diversas catalogaciones, si bien las que destacan son las que se realizan en función de los motivos en los que la Ley centra el establecimiento de los diferentes supuestos y las que se distinguen atendiendo al alcance cuantitativo de las mismas.

Así, en relación con las primeras categorías, pueden distinguirse dos clases de exención:

La interpretación del TC de la reserva de Ley

En concreto, el TC ha señalado que “en el sistema constitucional español no rige de manera absoluta el principio de legalidad para todo lo atinente a la materia tributaria (...) –por lo que– la “reserva de ley” se limita a la creación de los tributos y a su esencial configuración, dentro de la cual puede situarse genéricamente el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias, pero no cualquier otra regulación de ellas, ni la supresión de exenciones o su reducción o la de las bonificaciones, porque esto último no constituye alteración de elementos esenciales del tributo”. (FJ 6 de la STC 6/1983, de 4 de febrero).

1) En primer lugar, se encuentran las denominadas **exenciones subjetivas**, en virtud de las cuales se exonera de la obligación tributaria principal a determinados sujetos que realizan el hecho imponible.

Ejemplo de exenciones subjetivas

Así ocurre, entre otros, en el caso del IS, puesto que el artículo 9.1.c) del TRLIS prevé que estarán exentos de cumplir la obligación tributaria principal el Banco de España, los fondos de garantía de depósitos y los fondos de garantía de inversiones.

2) En segundo lugar, y por contraposición, se hallan las llamadas **exenciones objetivas**, donde simplemente se excluye el nacimiento de la obligación de pago de la cuota tributaria en determinados supuestos incluidos en el hecho imponible (sea quien sea el que los realice).

Ejemplo de exenciones objetivas

Un ejemplo de exención objetiva puede encontrarse en el IVA, donde el artículo 20.2 de la LIVA exime del impuesto “las prestaciones de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de derecho público o por entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados o comunicados”.

Por su parte, en función de su **alcance cuantitativo**, se pueden diferenciar:

1) Las **exenciones totales**, en las cuales se exonera al obligado tributario de la totalidad del deber de pago de la cuota tributaria (es decir, las que en puridad de concepto son las auténticas exenciones).

Ejemplo de exención total

Así ocurre, por ejemplo, en el caso del IAE, puesto que, como señala el artículo 82.g) del TRLRHL, estará del todo exenta del impuesto la Cruz Roja Española.

2) Las **exenciones parciales**, que tienen lugar cuando simplemente se minorra la cuantía ordinaria de la obligación tributaria principal mediante bonificaciones, exenciones de supuestos concretos que integran el hecho imponible, deducciones de la cuota, reducciones de la base, etc.

No obstante, en realidad, los elementos que componen dicha categoría no constituyen exenciones en sentido estricto, ya que, como consta en su propia definición legal, estas comportan que el nacimiento de la obligación principal no tenga lugar. Así pues, más que exenciones en sí mismas, se trata de otros beneficios de carácter fiscal, aunque, al presentar la estructura normativa propia de las exenciones y atenuar la cuantía de la cuota tributaria, se les ha concebido frecuentemente como una categoría de las mismas (llamándolas, eso sí, exenciones parciales).

Las exenciones mixtas

Entre las exenciones subjetivas y objetivas, algunos autores consideran que existe una tercera categoría compuesta por las **exenciones mixtas**, es decir, por aquellas en las que se exime de la obligación tributaria principal a determinados sujetos que realizan supuestos concretos del hecho imponible. No obstante, cierto es que, en definitiva, tales exenciones no dejan de ser objetivas, ya que el sujeto en cuestión no asume la posición jurídica de titular de la exención, sino que pasa a constituir un elemento constitutivo del presupuesto eximido. Por ejemplo, estarán exentos de cualquier modalidad del ITPAJD “los actos relativos a las garantías que presten los tutores en garantía del ejercicio de sus cargos”.

Otras clasificaciones

A modo de ejemplo, otra clasificación de las exenciones por la que han optado algunos autores es la que divide en función del **procedimiento de aplicación**, es decir, distinguiendo entre las **rogadas** (si su aplicación debe ser solicitada por el interesado) y las **automáticas** (si su aplicación se produce de oficio). Asimismo, otros las clasifican en función de si su **duración** es limitada o ilimitada en el tiempo, distinguiéndolas así entre **temporales** y **permanentes**, respectivamente.

Ejemplo de exención parcial

Un ejemplo de exención parcial puede encontrarse en el IRPF, ya que las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y las anualidades por alimentos satisfechas por decisión judicial (con excepción de las fijadas en favor de los hijos del contribuyente) pueden ser objeto de reducción de la base imponible (artículo 55 de la LIRPF). Asimismo, como exención de un supuesto concreto que integra el hecho imponible, puede citarse la que se contempla en relación con la obtención de indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales, en la cuantía legal o judicialmente reconocida (artículo 7.d) de la LIRPF).

5.3. El devengo de las exenciones

Finalmente, para acabar con el estudio de las exenciones, debe dedicarse un último apartado a especificar el momento en el que tendrá lugar su **devengo**, el cual, teniendo en cuenta que las mismas consisten en la previsión de un presupuesto (normalmente incluido en el hecho imponible de un tributo) al que la Ley vincula el no nacimiento de la obligación tributaria principal, parece lógico que se dará en el instante en el que se produzca el mencionado supuesto (y, por ende, **en el momento en el que se materialice el hecho imponible del tributo al que se asocian**).

No obstante, cierto es que dicho razonamiento no siempre resultará tan claro ni tan evidente, ya que, en algunos casos, la exención se vincula a algunos comportamientos anteriores a la realización del propio hecho imponible (como ocurre en la exención parcial del IS consistente en la deducción de la cuota íntegra por inversión en actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica -I+D+i-¹⁶) o incluso a comportamientos futuros (como es el caso de la exención en el IRPF de las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual si se reinvierten en otra¹⁷).

⁽¹⁶⁾Artículo 35 del TRLIS.

⁽¹⁷⁾Artículo 38 de la LIRPF.

Consecuentemente, es evidente que en dichos casos el presupuesto previsto por las exenciones no tiene lugar en el momento del devengo del tributo al que se asocian, pero también es cierto que no tiene sentido situar su devengo en el instante en el que se produzcan las circunstancias que contemplan.

Ejemplo

Así, por ejemplo, aunque el devengo de la deducción por inversión en actividades de I+D+i se produzca con anterioridad al devengo del IS (que tendrá lugar el último día del período impositivo), el principal efecto de la exención no se puede generar cuando dichas inversiones se materialicen, y es que no se puede impedir el nacimiento de una obligación que, en cualquier caso, aún no existiría¹⁸.

⁽¹⁸⁾Artículos 26.1 y 27.1 del TRLIS.

Por su parte, en las exenciones vinculadas a supuestos futuros, la lógica es todavía más compleja, y es que en el momento en el que tiene lugar el hecho imponible (y, por consiguiente, el nacimiento de la obligación de pago de la cuota tributaria), todavía no se ha realizado el supuesto que conlleva la exención. No obstante, el devengo de dichas exenciones no puede situarse en la realización del concreto presupuesto que prevén, ya que ello comportaría que

naciera la obligación tributaria principal y, en un futuro, si el presupuesto exonerador se produjera, que el obligado tributario pudiera reclamar el importe liquidado.

Además, el propio concepto de “exención” parte del no nacimiento de la obligación de pago de la cuota tributaria, por lo que, en tales casos, el devengo también debe situarse en el momento del devengo del tributo (sin perjuicio, claro está, de que en un futuro se compruebe la materialización del presupuesto exonerador y, si no se hubiera realizado, que se reclame la correspondiente obligación principal).

La cautela de la LGT respecto a las exenciones futuras

De hecho, prueba de dichas consideraciones se encuentra en la cautela prevista por el artículo 79.3 de la LGT, donde se establece que, “siempre que la ley conceda un beneficio fiscal cuya definitiva efectividad dependa del ulterior cumplimiento por el obligado tributario de cualquier requisito por aquella exigido, la Administración tributaria hará figurar el importe total de la liquidación que hubiera debido girarse de no mediar el beneficio fiscal, lo que los titulares de los registros públicos correspondientes harán constar por nota marginal de afección”.

Así pues, en cualquier caso, el **devengo de las exenciones** tendrá lugar en el momento en el que se produzca el devengo del tributo (que normalmente será cuando se materialice el hecho imponible), es decir, en el instante en el que se origine el nacimiento de la obligación tributaria principal.

No obstante, precisamente porque el devengo de las exenciones tiene lugar cuando se producen los hechos imposables, téngase en cuenta que, a pesar de que no nazca la obligación tributaria principal, se produce la sujeción al tributo, de manera que únicamente se excluye un deber de los que componen la relación jurídico-tributaria pero no a esta en sí misma.

Consecuentemente, nada impedirá que la Administración conserve intactas sus potestades de comprobación e inspección de la situación tributaria del obligado exento, debiendo este soportar los deberes formales o incluso materiales que de ello se puedan derivar.

Justamente, esta es otra de las diferencias más relevantes entre los supuestos de no sujeción y las exenciones tributarias, ya que en los primeros no se produce el hecho imponible y, por consiguiente, no puede existir sujeción a tributo alguno.

Alcance de las exenciones

Téngase presente que las exenciones tributarias únicamente excluyen el nacimiento de la obligación tributaria principal (es decir, el pago de la cuota tributaria), de modo que, al tener lugar la realización de un hecho imponible, no eximen de la sujeción al tributo (otra de sus principales diferencias respecto a los supuestos de no sujeción).

Por ello, teniendo en cuenta que solo en las exenciones quedan intactas las obligaciones derivadas de la sujeción de un acto, situación o circunstancia a un tributo, es fundamental que se diferencien claramente dichos supuestos de los de no sujeción, aunque bien es cierto que pueden presentarse casos algo confusos en los que incluso la propia normativa comete errores de catalogación.

Ejemplo de error de catalogación

Un ejemplo de error por parte de la normativa a la hora de categorizar un supuesto de no sujeción puede encontrarse en el artículo 104.3 del TRLRHL, el cual, titulado “Naturaleza y hecho imponible. Supuestos de no sujeción”, señala que “no se producirá la sujeción al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana en los supuestos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes”.

De este modo, y teniendo en cuenta que, conforme el apartado 1 del mismo artículo 104, el IIVTNU “es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos”, es evidente que los supuestos contemplados por el apartado 3 forman parte del hecho imponible, por lo que, en lugar de quedar fuera de su ámbito objetivo, se les excluye del nacimiento de la obligación tributaria por sus circunstancias especiales. Así pues, no es que se trate de supuestos de no sujeción, sino que claramente constituyen exenciones.

Por último, a raíz de que los obligados tributarios pueden planificar su situación fiscal con base en las exenciones reconocidas y que el presupuesto contemplado por las mismas puede producirse con carácter previo a su devengo, debe destacarse que la doctrina y la propia jurisprudencia se han planteado si en dicha materia pueden proceder los denominados derechos adquiridos, es decir, si puede operar la posibilidad de que, una vez prevista una exención, deba reconocerse a los beneficiarios que la venían disfrutando o que estuvieran en condiciones de hacerlo aunque aparezca una modificación normativa que la reduzca o que incluso la suprima.

Sin embargo, téngase en cuenta que el propio significado de la exención parte del concepto del hecho imponible, puesto que su principal finalidad es la de completar la configuración de este, de modo que, lejos de generar un derecho subjetivo que entre a formar parte del patrimonio del sujeto pasivo y que sea fuente de derechos adquiridos, se predica exclusivamente respecto de una relación jurídica obligacional concreta.

De hecho, aparte de no figurar en la enumeración de derechos y garantías de los obligados tributarios prevista en el artículo 34.1 de la LGT, así lo ha reconocido expresamente el propio TC, quien ha recordado que, en cuanto a beneficios fiscales, las exenciones se encuentran supeditadas al principio de reserva de ley y, por consiguiente, no imponen ningún obstáculo o limitación a la mutabilidad esencial del ordenamiento jurídico¹⁹.

⁽¹⁹⁾Al respecto, puede verse la STC 27/1981, la 6/1983, la 42/1986 o la 65/1987.

Así pues, en el caso de que una ley modifique o suprima una exención, deberán aplicarse sus previsiones a partir de que entre en vigor, de modo que las exenciones devengadas con anterioridad quedarán intactas con base en el principio de irretroactividad y los eventuales devengos posteriores deberán adaptarse a la normativa vigente.

El devengo de la exención como clave de la aplicación de la normativa

En cualquier caso, procede cerrar este apartado remarcando que también procedería la aplicación de la nueva normativa en el supuesto que determinadas exenciones exigieran comportamientos del sujeto pasivo con anterioridad a su devengo, aunque el TS ha señalado que en dichas situaciones no deberán entenderse extinguidas por leyes posteriores con cláusulas genéricas de derogación o supresión, sino que, en virtud de la seguridad jurídica y de la certeza del derecho, deberán existir derogaciones expresas para que así sea (SSTS de 25 de abril de 1995 o de 15 de octubre de 1998).

6. El devengo del tributo

Por último, con el fin de completar este estudio general del hecho imponible, procede dedicar un último apartado al devengo de los tributos, el cual, como se verá, consiste en el momento en el que la Ley considera materializado el hecho imponible y, por consiguiente, se genera el nacimiento de la obligación de pago de la cuota tributaria.

6.1. Concepto

De conformidad con el artículo 21.1 de la LGT, el **devengo** de los tributos “es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal”.

Así, como resulta lógico, la normativa ha establecido que el **nacimiento de la obligación tributaria principal** (el pago de la cuota tributaria) tendrá lugar cuando se haya realizado el último de los elementos que configuran el hecho imponible de un tributo, si bien, teniendo en cuenta sus notables consecuencias, es de suma relevancia que la normativa determine exactamente el momento en el que se producirá.

De hecho, así se desprende del artículo 8.a) de la LGT al prever expresamente la reserva de ley tributaria para su delimitación, y es que, a pesar de que forme parte de la estructura del hecho imponible, enumera a ambos elementos de forma diferenciada. De todos modos, cierto es que la necesidad de que la Ley determine expresamente el devengo no es la misma en todos los tributos, puesto que, teniendo en cuenta las características de los tributos instantáneos, parece lógico que solo serán los periódicos los que podrán dar lugar a confusión.

En este sentido, como se ha visto, los **tributos instantáneos** son aquellos cuyo hecho imponible consiste en un determinado acto o situación que tiene un principio y un fin claramente determinados, de modo que es precisamente a la realización de dichas actuaciones o circunstancias que la Ley vincula el nacimiento de la obligación tributaria principal.

Ejemplo de la determinación del momento del devengo

En el ISD, en relación con la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico *inter vivos* a título gratuito, el artículo 24.1 de la LISD establece que el devengo tendrá lugar “el día en que se cause o celebre el acto o contrato”.

Ejemplo

Un caso claro de tributo instantáneo es el ITPAJD en relación con el gravamen de TPO, el cual grava las transmisiones patrimoniales onerosas por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas y la constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas. Así, es evidente que su hecho imponible tiene un inicio y un final claramente determinados, por lo que, como es lógico, su devengo tendrá lugar el día en que se realice el acto o contrato gravado²⁰.

(20) Artículos 7 y 49.1.a) del TRLITPAJD.

No obstante, cierto es que no en todos los tributos de dicha clase el devengo se producirá en el momento de la realización expresa de su hecho imponible, sino que en algunos casos la ley ha optado por fijarlo en relación con la materialización de alguna circunstancia del mismo suficientemente significativa.

Ejemplo

Uno de los impuestos instantáneos en los que el devengo no tiene lugar en el momento exacto de la realización completa de su hecho imponible es el ISD, ya que, si bien, en relación con las sucesiones, su hecho imponible lo constituye la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, el devengo se produce el día del fallecimiento del causante²¹.

(21) Artículos 3.1.a) y 24.1 de la LISD.

Por su parte, recuérdese que los hechos imponibles de los **tributos periódicos** se llevan a cabo a lo largo del tiempo de forma indeterminada, es decir, que no puede conocerse con exactitud el momento en el que concluirá el acto o presupuesto gravado. En tales casos, que además tienden a repetirse, es necesario que la Ley determine su ámbito temporal (lo que se denominará período impositivo) y, una vez fijado, que señale el instante concreto dentro del mismo en el que se producirá el devengo del tributo (ya que este siempre será de carácter instantáneo).

El período impositivo

Recuérdese que el período impositivo es la dimensión de tiempo que fija la normativa como aspecto temporal del hecho imponible en los tributos periódicos, por lo que, teniendo en cuenta que forma parte de los elementos esenciales de los mismos, su determinación debe venir contemplada por una norma con rango de ley.

Ejemplo

Un ejemplo de tributo periódico en el que la Ley determina su devengo y su período impositivo de forma expresa es el IRPF, donde el artículo 12 de la LIRPF establece que el período impositivo será el año natural y el devengo del mismo el último día de este.

Sin embargo, aunque parezca lógico que siempre se haga coincidir el devengo con el final del período impositivo (en tanto que el nacimiento de la obligación tributaria principal tiene lugar cuando se considera realizado el hecho imponible), no siempre será así, sino que hay algunos tributos en los que este ocurre con anterioridad.

Ejemplo

Así ocurre, por ejemplo, en el caso del IBI, puesto que su período impositivo coincidirá con el año natural y su devengo tendrá lugar el primer día del mismo²².

(22) Artículo 75 del TRLRHL.

Otro ejemplo en el que ocurre exactamente lo mismo se encuentra en el caso del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (IVTM), si bien es cierto que en este supuesto la propia normativa establece que el correspondiente pago se podrá prorratear por trimestres en los casos de primera adquisición o baja definitiva del vehículo y de baja temporal por sustracción o robo del mismo (ya que en tales circunstancias el contribuyente podría verse obligado a pagar la totalidad del impuesto aunque se desprendiera del vehículo al segundo día del período impositivo²³).

(23) Artículo 96 del TRLRHL.

6.2. Efectos jurídicos

En cualquier caso, cierto es que la principal consecuencia del devengo (el nacimiento de la obligación tributaria principal) será la misma en todos los supuestos, aunque procede destacar que, en función de la determinación de la misma, los hechos imponibles de los tributos se pueden dividir, a su vez, en dos categorías distintas.

Así, por una parte, se encuentran los hechos imponibles cuya obligación principal nace porque ha tenido lugar un acto (en los **tributos instantáneos**) o por el mero transcurso de su período impositivo (en los **tributos periódicos**) y se determina atendiendo únicamente a una situación determinada, es decir, que la obligación principal resultante solo será relativa a unas circunstancias específicas que habrán tenido lugar en un momento concreto.

Ejemplo

Este es el caso, por ejemplo, del IBI, cuyo hecho imponible es de carácter periódico (ya que grava la titularidad de una serie de derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales) y su obligación principal, que debe liquidarse anualmente, se determina con base en el valor catastral del inmueble o inmuebles en cuestión (valor del suelo y de la edificación) que conste en el momento del devengo²⁴.

Como ejemplo de tributo instantáneo se puede citar el gravamen de TPO, cuyo devengo tendrá lugar el día en el que se realice el acto o contrato gravado y su obligación tributaria principal se determinará con base en el valor real del bien transmitido o del derecho constituido o cedido²⁵.

Por otra parte, en cambio, existen los hechos imponibles en los que la obligación principal resultante se determina considerando una serie de elementos que se van formando, realizando o determinando a lo largo del tiempo (lo que se denomina **período de la base imponible**), por lo que es evidente que el presupuesto gravado no hará referencia a un momento determinado sino a todo lo ocurrido durante este tiempo (aunque se trate de tributos instantáneos).

Ejemplos

Así ocurre, por ejemplo, en el caso del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (el cual es de carácter instantáneo puesto que su hecho imponible tiene un principio y un fin claramente determinados), ya que, si bien se produce el nacimiento de su obligación principal cuando se produce la transmisión de la propiedad de dichos terrenos por cualquier título o cuando se realiza la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los mismos, se determina con base en el incremento de valor que hayan experimentado tales terrenos durante el período de tiempo que hayan permanecido en el patrimonio del transmitente (con el límite máximo de 20 años²⁶).

Como ejemplo de un tributo periódico puede mencionarse el caso del IRPF, cuya obligación principal nace al final de su período impositivo y se determina considerando todas las rentas obtenidas por el contribuyente durante el mismo²⁷.

De todas formas, aparte del nacimiento de la obligación tributaria principal, otro de los efectos que deriva del devengo de un tributo es la **concreción de la normativa que resultará aplicable**, ya que, como establece el segundo inciso

⁽²⁴⁾Artículos 60 y 65 del TRLRHL.

⁽²⁵⁾Artículos 49.1.a) y 10 del TRLIT-PAJD.

⁽²⁶⁾Artículos 104 y 107 del TRLRHL.

⁽²⁷⁾Artículos 12 y 15 de la LIRPF.

del artículo 21.1 de la LGT, “la fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa”.

Dichas previsiones, genéricas en gran medida, han sido entendidas por la doctrina como confusas y, en relación con los impuestos periódicos, bastante contradictorias, y es que, de conformidad con el artículo 10.2 de la LGT, las normas tributarias que se aplicarán a los mencionados tributos serán aquellas que se encuentren en vigor en el momento en el que se inicie su período impositivo (salvo que se disponga lo contrario).

Obviamente, en tales casos, podría plantearse el hecho de que un ciudadano hubiera realizado su planificación fiscal para un ejercicio determinado teniendo en cuenta la regulación vigente al inicio del mismo y que, el día antes de producirse el devengo del tributo (en el caso que estuviera fijado el último día), se produjera un cambio sustancial en la normativa aplicable que afectara a todo el período impositivo.

No obstante, aunque razones de seguridad jurídica avalan el acierto del artículo 10.2, él mismo contempla que las leyes reguladoras de cada tributo podrán establecer “lo contrario” (es decir, fijar el devengo como momento determinante para conocer la normativa aplicable incluso en los tributos periódicos), y es que, evidentemente, la LGT no puede prevalecer a dicha normativa posterior ni por razones de jerarquía ni de especialidad. Por lo tanto, de darse el caso, debería aplicarse la Ley vigente que estuviera en vigor en el momento del devengo (aunque hubiera entrado en vigor durante o incluso a finales del período impositivo), sin que ello significara en modo alguno incurrir en retroactividad.

La posición jurisprudencial al respecto

En este sentido, puede consultarse la STC 126/1997, de 28 de octubre, en la que se cuestiona la elevación del tipo de gravamen en el caso del IRPF por parte de una ley aprobada en noviembre, en la que el alto Tribunal consideró aplicable la nueva norma aunque hubiera entrado en vigor un mes antes del fin del período impositivo²⁸.

(28) En la misma línea puede consultarse la STC 126/1987, de 16 de julio, o la STS de 5 de abril del 2001.

6.3. La exigibilidad de los tributos

Por último, conviene recalcar que no debe confundirse el nacimiento de la obligación tributaria principal a la que da lugar el devengo con la posibilidad de que esta pueda reclamarse por parte de la Administración tributaria acreedora (ya sea el Estado, una comunidad autónoma o una corporación local), y es que, como resalta el artículo 21.2 de la LGT, una cosa es el devengo de un tributo y otra diferente la **exigibilidad**. Así, puede darse el caso que la cuota resultante de un tributo sea exigible meses después de que se haya producido su devengo, de la misma forma que incluso podrá exigirse parte de su ingreso antes de que este hubiera tenido lugar.

La independencia de devengo y exigibilidad

En concreto, el artículo 21.2 de la LGT establece que “la ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo”.

Ejemplo

Un claro ejemplo de dicha distinción puede observarse en el caso del IRPF, puesto que, de conformidad con el art. 12 de la LIRPF, su devengo tiene lugar el último día de su período impositivo (el 31 de diciembre) y su obligación de pago suele surgir durante los meses de mayo y junio del siguiente ejercicio fiscal. Asimismo, en tal caso, la normativa exige ingresos anticipados a cuenta de la eventual obligación tributaria principal durante todo el período impositivo, en momentos en los que aún no se ha realizado el hecho imponible de forma completa ni se ha producido el devengo del tributo (ya que, de conformidad con el artículo 78 del Reglamento del impuesto, “con carácter general, la obligación de retener nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes”).

Precisamente, atendiendo al momento en el que se debe ingresar la cuota tributaria, puede hacerse una nueva distinción entre **los tributos cuya liquidación será periódica o bien de carácter instantáneo**, aunque ello no tiene nada que ver con el carácter periódico o instantáneo de los tributos en sí.

Por consiguiente, nada impide que los tributos instantáneos por naturaleza puedan tener un período de liquidación periódico, y es que puede darse el caso de que su ingreso deba realizarse cada cierto lapso de tiempo.

Ejemplo

Un supuesto de tributo periódico cuyo hecho imponible es de carácter instantáneo puede ser el IVA, puesto que, a pesar de que con carácter general su liquidación sea trimestral, su devengo tiene lugar en un momento determinado (cuando se realiza la puesta a disposición de los adquirentes de bienes o la prestación de servicios en los casos de operaciones gravadas; cuando las adquisiciones intracomunitarias de bienes se tienen por efectuadas; o cuando se produce el devengo de los derechos de importación²⁹).

⁽²⁹⁾Artículos 71.3 del RIVA y 75, 76 y 77 de la LIVA.

En cualquier caso, con total independencia del momento en el que sea exigible el pago de la obligación principal, recuérdese que, con carácter general, la fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la misma (artículo 21.1 de la LGT), por lo que, tanto a la hora de cuantificar la cuota tributaria como de realizar una eventual comprobación, los elementos que deberán tenerse en cuenta siempre serán los vigentes en dicho momento (por ejemplo, en relación con el valor catastral de un bien inmueble en el caso del IBI).

Ejercicios de autoevaluación

Ejercicios de selección

1. En relación con las obligaciones tributarias,...

- a) desde el punto de vista jurídico-público, serán siempre indisponibles tanto para la Administración tributaria como para los obligados tributarios.
- b) con carácter general son indisponibles, aunque podrán realizarse pactos entre particulares con efectos jurídico-privados y podrán establecerse excepciones en relación con la Administración por lo que respecta al crédito tributario.
- c) a pesar de que los pactos entre particulares que alteren los elementos de la obligación tributaria estén taxativamente prohibidos, podrán tener consecuencias jurídico-privadas, aunque el obligado a pagar la cuota tributaria constituye un aspecto indisponible.

2. Las sanciones tributarias...

- a) no forman parte de la deuda tributaria, aunque forman parte de la relación jurídico-tributaria.
- b) constituyen una obligación material accesoria de la obligación tributaria principal y, por ende, forman parte de la relación jurídico-tributaria.
- c) no integran la deuda tributaria ni constituyen una obligación tributaria accesoria, por lo que no forman parte de la relación jurídico-tributaria.

3. De la configuración del hecho imponible...

- a) se determina el supuesto gravado por un tributo y necesariamente en el caso de los impuestos subjetivos el sujeto obligado a satisfacer el pago de la cuota tributaria resultante.
- b) se determina el supuesto gravado por un tributo y el sujeto obligado a satisfacer el pago de la cuota tributaria resultante.
- c) se determina el supuesto gravado por un tributo y, en algunos impuestos subjetivos, el sujeto obligado a satisfacer el pago de la cuota tributaria resultante.

4. Dos hechos imponibles...

- a) podrán recaer sobre un mismo bien (mueble o inmueble).
- b) podrán tener la misma materia gravable, pero siempre que sean relativos a tributos de distinta clase.
- c) Ambas afirmaciones son ciertas.

5. Un tributo...

- a) podrá tener varios hechos imponibles, aunque siempre relativos a una misma materia gravable.
- b) solo podrá tener un único hecho imponible, aunque podrá ser coincidente con el de otro tributo de distinta clase.
- c) podrá tener un hecho imponible con varias modalidades.

6. Un contribuyente que debe realizar la autoliquidación del IRPF por el período impositivo enero-diciembre 2011 se da cuenta de que el 1 de diciembre del mismo año 2011 se produjo una modificación normativa en la que se aumentó el tipo impositivo con el que él había contado a la hora de realizar su planificación fiscal. Ante tales hechos, la norma que resultará de aplicación será...

- a) la norma vigente en el momento de inicio del período impositivo (es decir, la vigente a 1 de enero del 2011), ya que así lo señala la LGT.
- b) la norma vigente en el momento del devengo del impuesto (es decir, la que entró en vigor en diciembre del 2011), ya que así lo señala la LIRPF.
- c) solo podría aplicarse la nueva norma si esta fuera favorable al obligado tributario, lo cual, teniendo en cuenta que aumenta el tipo impositivo, no es el caso.

7. Un obligado tributario exento de pagar un tributo...

- a) no estará sujeto al tributo en cuestión y, por consiguiente, no tendrá ninguna relación con la Administración respecto al mismo.
- b) únicamente estará exento de pagar la cuota tributaria, pero estará sujeto al tributo y deberá responder del resto de obligaciones que puedan surgir.
- c) estará exento de la obligación tributaria principal y, por consiguiente, de todas las obligaciones que puedan derivarse de la misma.

8. La exigibilidad de los tributos...

- a) siempre tendrá lugar en el momento del devengo del tributo.
- b) siempre tendrá lugar en el momento del nacimiento de la obligación tributaria principal.
- c) Ninguna de las afirmaciones anteriores es cierta.

9. El devengo de las exenciones tributarias...

- a) será coincidente con el devengo de los tributos.
- b) tendrá lugar en el momento en el que se produzca el presupuesto de hecho que contemplan.
- c) se producirá en el instante en el que nazca la obligación tributaria principal, excepto en los casos en los que el presupuesto de hecho contemplado para su procedencia sea de carácter futuro.

10. En relación con el período impositivo de un tributo,...

- a) será el que marcará el momento de su devengo, que tendrá lugar el último día del mismo.
- b) coincidirá con el período de la base imponible en todos los impuestos periódicos.
- c) su fin será independiente del devengo del tributo y de su exigibilidad.

Casos prácticos

1. Identificad el hecho imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. ¿Cómo se define? ¿En qué precepto o preceptos se encuentra? ¿Pueden existir varios hechos imponibles en relación con un mismo impuesto? ¿Y varios impuestos en relación con un mismo hecho imponible?

2. Ante las preocupantes consecuencias que derivan de su consumo cada vez mayor, el Gobierno español se está planteando crear un impuesto específico sobre la comida rápida con el fin principal de desincentivar su ingesta (es decir, sobre aquellos alimentos altamente calóricos y ricos en grasas que se preparan y sirven para consumir rápidamente en establecimientos especializados o a pie de calle). Por ello, os pide un informe detallado sobre cómo sería y en qué términos se describiría su hecho imponible, tanto en el caso que fuera un impuesto directo como si fuera indirecto. Asimismo, os propone que determinéis un supuesto de exención subjetiva y uno de exención objetiva en el primer caso y que establezcáis un caso de no sujeción en el segundo.

Solucionario

Ejercicios de selección

1. a, 2. a, 3. a, 4. a, 5. c, 6. b, 7. b, 8. c, 9. a, 10. c

Casos prácticos

1. El ITPAJD se encuentra principalmente regulado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, y es que fue a través del mismo como se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En concreto, los preceptos relativos al hecho imponible son el 7, del 19 al 22, el 28, el 33 y el 40, los cuales, en cada caso, llevan el correspondiente título “hecho imponible”.

No obstante, ello no implica que el citado impuesto tenga varios hechos imponibles, ya que, como se ha visto, esto nunca será posible. En este sentido, recuérdese que una de las funciones más relevantes de dicho elemento es la de servir como índice o manifestación de capacidad económica, por lo que es evidente que una de sus principales finalidades será la de justificar por sí mismo la legitimidad y la procedencia de la imposición de un tributo.

También por ello, procede remarcar que un mismo hecho imponible nunca podrá ser relativo a dos o más impuestos, y es que, además, otra de sus funciones es la de identificar cada uno de los tributos (tanto en relación con su categoría como por lo que respecta al resto de tributos de la misma clase). Asimismo, tal y como demuestran los diversos convenios internacionales adoptados por la Administración tributaria a tal efecto o los apartados 2 y 3 del artículo 6 de la LOFCA, tampoco debe olvidarse que en nuestro ordenamiento tributario está totalmente prohibida la doble imposición.

De todos modos, cierto es que en algunos impuestos se divide el establecimiento de su hecho imponible en diferentes preceptos (todos ellos titulados “hecho imponible”), como ocurre, sin ir más lejos, en el caso del IVA (artículos 4, 13 y 17 de la LIVA). Sin embargo, aunque cada uno de estos preceptos se refiera a una actuación diferente (concretamente, a las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales, a las adquisiciones intracomunitarias de bienes y a las importaciones de bienes), constituyen tres modalidades diferentes de un mismo hecho imponible (cuya manifestación de capacidad económica es el consumo –artículo 1 de la LIVA–), y es que, como puede observarse en la propia sistemática de la ley, todos los preceptos citados se encuentran agrupados en el Título I que lleva por rúbrica “Delimitación del hecho imponible”.

Sin embargo, esto no es lo que ocurre en el caso del ITPAJD, sino que aquí, en realidad, el TRLITPAJD configura tres hechos imponibles diferentes y, en consecuencia, podríamos hablar de tres impuestos diferentes: el de transmisiones patrimoniales onerosas, el de operaciones societarias y el de actos jurídicos documentados.

Así, y aunque el ITPAJD se pueda definir como un tributo de naturaleza indirecta, real, objetiva e instantánea, recoge tres modalidades diferentes de gravamen:

a) Las transmisiones patrimoniales onerosas por actos **inter vivos** de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas y la constitución de derechos reales, prestamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas (hecho imponible establecido en el artículo 7 del TRLITPAJD).

b) Las operaciones societarias, incluyendo como tales la constitución, aumento y disminución de capital, fusión, escisión y disolución de sociedades, las aportaciones que efectúen los socios para reponer pérdidas sociales y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad (hecho imponible establecido en los artículos 19 a 22 del TRLITPAJD).

c) Los actos jurídicos documentados, y entre ellos, los documentos notariales (escrituras, actas y testimonios –artículo 22 del TRLITPAJD–), mercantiles (letras de cambio, pagarés, bonos, obligaciones y certificados de depósito –artículo 33 del TRLITPAJD–) y administrativos (títulos nobiliarios y anotaciones preventivas de embargo –artículo 40 del TRLITPAJD–).

De este modo, si bien hay 8 preceptos diferentes dedicados al “hecho imponible”, únicamente el artículo 7 establece uno por sí mismo, ya que del 19 al 22 (que ya se encuentran agrupados) solo se fija y perfila el segundo y lo mismo ocurre en relación con los artículos 22, 33 y 40. Así, y aunque a diferencia de los preceptos 19 a 22 dichos artículos tengan cada uno su propia rúbrica (“hecho imponible”), simplemente hacen referencia a la naturaleza de los diferentes documentos que configuran el tercero de los supuestos susceptibles de imposición.

De hecho, prueba de que las TPO, las OS y los AJD constituyen tres gravámenes diferentes es el hecho de que unas mismas circunstancias pueden conllevar el nacimiento de la obligación

tributaria principal respecto a dos de ellos, ya que, si bien un mismo acto nunca podrá ser liquidado por el concepto de TPO y por el de OS, sí que podrá estar gravado por cualquiera de los dos y por el concepto de los AJD (lo que dará lugar a dos liquidaciones diferentes).

2. Tal y como se ha podido observar, los impuestos directos e indirectos se pueden caracterizar tanto desde un punto de vista económico como jurídico. Así, desde un punto de vista jurídico, lo que se tiene en cuenta es la posibilidad de repercusión jurídica de la carga tributaria, de modo que los impuestos directos son aquellos en los que el pago de la cuota tributaria recaerá sobre una persona determinada que no tendrá ningún derecho legal a resarcirse, mientras que, en los impuestos indirectos, el sujeto que deba soportar la obligación principal podrá exigir el reembolso de la cuantía liquidada a un tercero.

Por su parte, desde el punto de vista económico, son directos aquellos impuestos que se aplican en función de un determinado índice directo de capacidad económica (es decir, aquellos que gravan directamente la capacidad económica de las personas o entidades –tomando en consideración sus propios bienes o ingresos–) y serán indirectos los que utilizan un índice de referencia de dicho carácter (como puede ser el consumo).

Así pues, en el caso de configurar un **impuesto directo** sobre la comida rápida, tendríamos dos posibilidades por lo que a la configuración del aspecto material de su hecho imponible se refiere, ya que podría recaer sobre las rentas derivadas de la comida rápida (es decir, que podría gravar la obtención de los beneficios que obtuvieran las compañías por su producción) o podría recaer sobre el patrimonio necesario para su elaboración (es decir, que podría gravar la titularidad de dichos bienes necesarios).

Para poder conocer el aspecto temporal, debería determinarse el período impositivo del impuesto (en tanto que se trataría de dos tributos periódicos –ya que ni la obtención de beneficios ni la titularidad de bienes tienen un principio y un fin claramente determinados–) y el aspecto espacial sería, en principio, el Estado español. Por su parte, el aspecto cuantitativo lo constituiría la cantidad de rentas obtenidas o el valor de los bienes mencionados, mientras que el elemento subjetivo, en ambos casos, se centraría en la empresa encargada de producir la comida rápida (puesto que, en principio, podríamos considerar que sería la titular de los bienes necesarios para dicha actividad).

Obviamente, en ninguno de los dos supuestos se daría la posibilidad de que el sujeto pasivo del impuesto pudiera reclamar a un tercero el pago de la cuota tributaria resultante, algo que debería reconocerse expresamente en el caso que se configurara como **impuesto indirecto**.

De ser este el caso, el hecho imponible del impuesto podría consistir en la entrega o venta de comida rápida, de modo que la manifestación de capacidad económica aquí gravada sería el consumo. En tal supuesto, el aspecto espacial sería el mismo, aunque el aspecto temporal sería diferente (ya que aquí el acto gravado –la venta de este tipo de comida– tiene un principio y un fin determinados, es decir, que se trataría de un impuesto instantáneo).

Por lo que respecta al aspecto cuantitativo se compondría por la cantidad de productos vendidos y, finalmente, el elemento subjetivo lo constituiría la empresa encargada de la elaboración de los mencionados productos (aunque esta podría repercutir al consumidor el pago de la correspondiente cuota tributaria).

Por su parte, en relación con las exenciones, procede recordar que el artículo 22 de la LGT señala que “son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la Ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal”.

Así pues, se trata de buscar un presupuesto fáctico en el que tengan lugar las circunstancias, actos o situaciones previstas en el hecho imponible, que, como se apuntaba, en el caso del impuesto directo sería la obtención de beneficios derivados de la producción de comida rápida o la titularidad de los bienes necesarios para la producción de este tipo de comida.

De conformidad con el enunciado de la actividad, se debe establecer aquí una exención subjetiva y una objetiva en relación con cualquiera de los hechos imponibles que podrían configurar el impuesto directo requerido, es decir, una exención basada en liberar de la obligación tributaria principal a determinados sujetos que realizan el hecho imponible y otra en la que se excluya el nacimiento del citado deber en determinados supuestos incluidos en el hecho imponible. Por consiguiente, una **exención subjetiva** en relación con el tributo que grava la titularidad de los bienes necesarios para la producción de comida rápida podría ser aquella que libere del pago de la cuota tributaria a las entidades e instituciones sin ánimo de lucro que elaboren dichos alimentos, mientras que un ejemplo de **exención objetiva** en el caso del tributo que grava los beneficios obtenidos por la producción de la citada comida podría fijarse como la que impide el nacimiento de la obligación principal respecto a las rentas obtenidas por la producción de comida rápida libre de aditivos y conservantes y elaborada con ingredientes ecológicos.

Por último, en relación con el **supuesto de no sujeción**, conviene recordar que tales supuestos consisten en una aclaración del hecho imponible mediante su delimitación negativa en tanto que especifican presupuestos que quedan fuera de su ámbito objetivo (artículo 20.2 de la LGT), de modo que, al menos de forma implícita, especifican negativamente los actos, situaciones o circunstancias gravadas por un tributo. Asimismo, conviene remarcar que, en el caso planteado, el hecho imponible del impuesto indirecto se había definido como la mera venta de comida rápida, por lo que una situación próxima al mismo pero fuera de él podría ser la venta de comida precocinada.

