

Quantificació dels impostos

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

PID_00233564

Temps de lectura i comprensió: **3 hores**





Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca>

Índex

Introducció	5
Objectius	6
1. Fet imposable i obligats tributaris	7
1.1. L'obligació tributària	7
1.2. Funcions i estructura del fet imposable	8
1.3. Els supòsits de no-subjecció i les exempcions	13
1.4. Meritació i prescripció dels impostos	15
1.5. La capacitat d'obrar i la representació	18
1.6. Obligats tributaris	21
2. Base imposable, tipus de gravamen i quota tributària	32
2.1. Base imposable	32
2.2. Base liquidable	35
2.3. Tipus de gravamen	36
2.4. La quota tributària	38
Activitats	39
Exercicis d'autoavaluació	39
Solucionari	41
Bibliografia	43

Introducció

En aquest primer mòdul de l'assignatura *Dret fiscal* s'analitzen els elements essencials del tribut, especialment els destinats a la quantificació dels impostos.

En primer lloc, s'analitza el fet imposable, l'element clau dels impostos. Concretament, aquest element configura i fonamenta qualsevol tipus de tribut. Així mateix, en determina la resta d'aspectes i, en darrer lloc, comporta, en el moment de la seva realització, el naixement de l'obligació tributària principal.

Després de delimitar-los, tant positivament com negativament (és a dir, supòsits de no-subjecció i exempcions), s'analitzen els diferents aspectes que el conformen, i s'aborden els principals efectes jurídics que hi estan vinculats, com ara la meritació o l'exigibilitat dels tributs. I en relació amb aquest últim aspecte, s'analitza la prescripció.

També s'estudien els diferents subjectes que poden formar part de la relació juridicotributària. En aquest sentit, s'analitzen el concepte d'obligat tributari, i determinats aspectes relacionats amb els subjectes del tribut, com ara la capacitat d'obrar en l'àmbit tributari, la possibilitat de representació, la responsabilitat tributària i la successió dels deutes tributaris.

Finalment, considerant que la conseqüència primordial de la realització del fet imposable és el naixement de l'obligació tributària principal o el pagament de la quota tributària, l'atenció se centra en els elements de quantificació dels impostos, és a dir, la base imposable, la base liquidable, el tipus de gravamen i la quota tributària.

Objectius

Els principals objectius que s'han d'assolir són els següents:

- 1.** Entendre la relació jurídicotributària i dominar els trets essencials de l'obligació tributària principal com a nucli d'aquesta.
- 2.** Comprendre el concepte del fet imposable dels tributs, reconèixer-ne les funcions i saber analitzar-ne l'estructura identificant els diferents elements i aspectes que el componen.
- 3.** Assimilar el concepte de la meritació dels diferents tributs, dominar-ne les conseqüències jurídiques i distingir-lo de l'exigibilitat de l'obligació tributària.
- 4.** Conèixer el règim jurídic de la prescripció en l'àmbit tributari.
- 5.** Reconèixer les exempcions tributàries i distingir-les dels supòsits de no-subjecció.
- 6.** Entendre la configuració de la capacitat d'obrar en matèria tributària i situar el règim general de representació.
- 7.** Conèixer els caràcters i el règim jurídic de cadascuna de les figures que integren els obligats tributaris i delimitar la posició dels ens sense personalitat jurídica.
- 8.** Assimilar les funcions i les característiques essencials de la base imposable, el sentit i les conseqüències dels seus diferents règims de determinació i la seva relació amb la base liquidable, el tipus de gravamen i la quota tributària.

1. Fet imposable i obligats tributaris

1.1. L'obligació tributària

La **relació juridicotributària** consisteix en el conjunt d'obligacions i deures, drets i potestats originats per l'aplicació dels tributs¹.

⁽¹⁾Art. 17 LGT.

La funció tributària encomanada a l'Administració, basada principalment en l'aplicació dels tributs, s'instrumenta per mitjà d'una sèrie d'actes connectats entre si que donen lloc als denominats *procediments tributaris*, i és precisament en el si d'aquests on s'origina un conjunt de vincles diferenciats que conformen l'anomenada *relació juridicotributària*. D'aquesta manera, mitjançant aquest concepte, l'LGT ha procurat mantenir un esquema jurídic unitari de la relació que l'Administració tributària manté amb els particulars, encara que aquest terme no s'ha d'entendre en un sentit estricte, sinó com una acumulació de vincles de naturalesa diferent que s'estableixen amb motiu de l'aplicació dels tributs.

L'obligació tributària principal

L'obligació tributària principal constitueix el deure de lliurar una prestació patrimonial a un ens públic, el qual, de conformitat amb l'article 20 de l'LGT, neix a conseqüència de la realització d'un fet imposable (és a dir, per la materialització d'un pressupòsit al qual la Llei n'ha vinculat el naixement).

No obstant això, és evident que, malgrat que són independents entre si, els diferents vincles jurídics que conformen el complex contingut de la relació juridicotributària estan relacionats amb l'obligació tributària principal, la qual, de conformitat amb l'article 19 LGT, és el pagament de la quota tributària.

Ara bé, precisament per l'autonomia d'aquests vincles, no sempre es presentaran tots, de la mateixa manera que, quan apareguin, tampoc no ho faran de la mateixa manera. De fet, com detalla el mateix article 17.2 LGT, el contingut de la relació juridicotributària pot integrar obligacions materials i formals tant per als obligats tributaris com per a l'Administració, encara que s'ha de subratllar que, a més de l'obligat tributari que hagi realitzat el fet imposable objecte del tribut, s'hi podran veure obligats altres subjectes.

Les obligacions formals i materials de la relació juridicotributària

De conformitat amb l'article 17.4 LGT, les obligacions de caràcter material són les de caràcter principal, les de fer pagaments a compte, les establertes entre particulars resultants del tribut i les accessòries, mentre que, d'acord amb l'article 29.1 LGT, les de caràcter formal són les que, sense tenir caràcter pecuniari, són imposades per la normativa tributària o duanera als obligats tributaris, deutors o no del tribut, i el compliment de les quals està relacionat amb el desenvolupament d'actuacions o procediments tributaris o duaners. En concret, les obligacions materials a càrrec dels obligats tributaris estan detallades en els articles 19 a 25 LGT, mentre que les formals s'especifiquen en l'article 29 LGT. Així mateix, d'acord amb l'article 17.4 LGT, en el marc de l'assistència mútua entre els estats membres de la Unió Europea, es podran establir les altres obligacions tributàries que es considerin oportunes. Per la seva banda, les obligacions materials a càrrec de l'Administració es troben majoritàriament previstes en els articles 30 a 33 LGT, si bé les formals no hi estan expressament enumerades com a tals. De totes maneres, de la regulació dels procediments d'aplicació dels tributs, se'n poden destacar els deures següents: el deure d'impuls dels procediments tributaris, el de resoldre expressament, el de notificar els actes de naturalesa tributària, el d'informació i assistència als obligats tributaris i el de tracte respectuós als obligats tributaris.

En tot cas, encara que el contingut de la relació juridicotributària pugui ser variable, l'article 17.5 LGT prohibeix taxativament que se n'alterin els elements mitjançant actes o convenis entre particulars, de manera que, malgrat que en reconeix les possibles conseqüències juridicoprivades, deixa clar que no produiran cap efecte davant l'Administració. De la mateixa manera, l'article 18 LGT estableix que, tret que es disposi el contrari, tindrà lloc la **indisponibilitat del crèdit tributari** en relació amb l'Administració (és a dir que, en principi, aquesta no pot tenir cap tipus de facultat per a transmetre'l ni, en definitiva, modificar qualsevol dels elements principals de l'obligació tributària), la qual cosa, igual que en el cas anterior, no deixa de ser una manifestació del principi de legalitat que impera en la matèria².

⁽²⁾Art. 18 LGT.

Finalment, cal destacar que el mateix precepte 17.2 LGT afegeix com a part del contingut de la relació juridicotributària les **sancions** per incompliments tributaris, encara que aquestes no tenen la consideració d'obligació accessòria (art. 25.2 LGT) ni formen part del deute tributari (art. 58.3 LGT).

La naturalesa de les sancions tributàries

Si bé les sancions formen part de la relació juridicotributària, no tenen mai la consideració d'obligació tributària accessòria ni formen part del deute tributari.

1.2. Funcions i estructura del fet imposable

El **fet imposable** es pot definir com el pressupòsit fixat per la llei per a configurar cada tribut i la realització del qual origina el naixement de l'obligació tributària principal³.

⁽³⁾Art. 20.1 LGT.

El fet imposable de l'IS

A tall d'exemple, l'article 4.1 LIS assenyala que el fet imposable de l'impost sobre societats el constitueix "l'obtenció de renda, sigui quina sigui la seva font o origen, per part del subjecte passiu", subjectes que detalla l'article 7 LIS.

La naturalesa del fet imposable és clarament jurídica, de manera que els fets gravats sempre són pressupòsits normatius i la valoració de si un fet és constitutiu del naixement d'un tribut s'ha de fer amb criteris estrictament jurídics. Així mateix, sembla evident que el seu establiment determina la configuració de la resta d'elements que integren els tributs (com ara els subjectes que, en

principi, han de satisfer el pagament de la quota pertinent), de la mateixa manera que, tenint en compte que la seva realització comporta el naixement de l'obligació tributària principal, en funció del lloc i el moment en què es dugui a terme, es determinen les normes que hi seran aplicables.

Les principals **funcions** que compleix el seu establiment són les que es detallen tot seguit.

Òbviament, la primera funció és donar lloc al **naixement de l'obligació de pagament** de la quota tributària, sempre que la seva realització l'hagi dut a terme un obligat tributari. De fet, el naixement d'aquesta obligació és el que permet diferenciar el fet imposable de la resta de pressupòsits de fet que preveu la normativa tributària, ja que aquests poden generar altres deures que, si bé poden estar relacionats amb l'obligació de pagament de la quota tributària o ser-ne independents, no constitueixen l'obligació principal (com ara, per exemple, les obligacions formals).

La segona funció és la **identificació de cada tribut**, mentre que, com també assenyala l'article 20 LGT, serveix per a configurar els principals elements de la seva estructura. En concret, aquesta identificació es pot dur a terme a dos nivells, ja sigui diferenciant els tributs entre les diferents categories tributàries entre si (impostos, taxes i contribucions especials) o diferenciant cada tribut dins de cadascuna de les diferents categories tributàries (i és que, malgrat que puguin gravar la mateixa matèria imposable, com passa, per exemple, en l'IRPE, l'IS i l'IRNR amb l'obtenció de renda, cadascun grava uns pressupòsits diferents, mentre que no és permesa la doble imposició).

La prohibició de la doble imposició

Prova de la prohibició de la doble imposició són la multitud de convenis internacionals signats per Espanya destinats a evitar-la o, més concretament, els articles 6.2 i 6.3 LOFCA, en què es prohibeix a les CA establir tributs sobre fets imposables gravats per l'Estat o pels tributs locals.

Finalment, el fet imposable serveix d'**índex o manifestació de capacitat econòmica**, en el sentit que, de conformitat amb l'article 3.1 LGT, "l'ordenació del sistema tributari es basa en la capacitat econòmica de les persones obligades a satisfer els tributs". Així, el legislador està obligat que el fet imposable manifesti algun tipus de riquesa, per la qual cosa es pot entendre com el pressupòsit legitimador del tribut.

Pel que fa a l'**estructura**, el fet imposable el conformen dos elements: l'element subjectiu i l'element objectiu.

1) L'element subjectiu

L'**element subjectiu** del fet imposable d'un tribut és el que es refereix a la persona o a les persones protagonistes de les circumstàncies que aquest descriu, per la qual cosa aquest element normalment determina l'obligat o els obligats principals del tribut.

Aquest és un dels aspectes més importants que han de preveure les normes que estableixen i configuren el fet imposable, la qual cosa en principi realitzen establint una relació (de fet o jurídica) en què s'ha de trobar la persona que resultarà gravada pel tribut respecte del pressupòsit objecte d'aquest (i és que, sense anar més lluny, poden concórrer diverses persones amb la mateixa intensitat i rellevància en la realització d'un mateix pressupòsit gravat). No obstant això, si bé és cert que en molts casos aquesta persona es pot derivar directament de la definició del pressupòsit de fet mateix (com és el cas, per exemple, de l'IRPF, d'acord amb l'article 6.1 LIRPF).

Exemples de tipologies d'impostos

Un impost real és l'IVA, mentre que l'IRPF és personal. Els impostos personals que afecten persones físiques (com l'IRPF o l'ISD) sempre són subjectius, mentre que, amb caràcter general, els impostos reals són de caràcter objectiu.

Impostos reals i personals

Tenint en compte la manera com concorre l'element subjectiu en la configuració del fet imposable, es pot establir la distinció entre els impostos reals i personals. Els reals graven un supòsit purament objectiu, és a dir, autònom i independent constitutivament de qualsevol element subjectiu. Per la seva banda, en els impostos personals el fet imposable només es pot constituir sobre la base d'una persona determinada, ja que cal que la determinació del pressupòsit gravat faci referència a un subjecte concret.

Impostos subjectius i objectius

Així mateix, una altra distinció que té lloc a partir de la concurrència de l'element subjectiu és la que classifica els impostos entre subjectius i objectius. Els primers són els que tenen en compte les circumstàncies personals o familiars del subjecte passiu a l'hora de determinar la quantia de l'obligació tributària principal. Així, en aquests casos, la quantitat que s'ha d'ingressar a la Hisenda pública es podrà modular d'acord amb la situació de cada subjecte passiu, mentre que en els impostos objectius aquestes circumstàncies no es tindran en compte.

2) L'element objectiu

Per la seva banda, s'entén per **element objectiu** del fet imposable el supòsit previst per la normativa la materialització del qual origina el naixement de l'obligació tributària principal, és a dir, com els fets, les actuacions o les circumstàncies la realització dels quals donarà lloc a la imposició d'un determinat tribut.

Les normes que estableixin aquestes situacions han de ser de rang legal i, en tot cas, han de respectar el principi de capacitat econòmica de conformitat amb el que preveu l'article 31 CE, i és que l'acte o situació que es grava ha de fer referència a una manifestació de riquesa que, en general, serà l'obtenció d'una renda, la titularitat d'un patrimoni, la realització d'un acte de consum o el tràfic o la circulació de riquesa.

No obstant això, i encara que dos o més tributs puguin gravar una mateixa manifestació de capacitat, mai no podran gravar el mateix fet imposable, i és que en el nostre ordenament està totalment prohibida la doble imposició. De totes maneres, pot ser que la descripció del supòsit de fet imposable (és a dir, l'aspecte objectiu) no faci referència expressa a l'element expressiu concret de riquesa gravat o que fins i tot en resulti aliè.

Així mateix, pot passar que, encara que una llei reguladora d'un tribut tingui un article denominat *fet imposable*, el seu establiment sigui genèric, de manera que en sigui necessari el desplegament i la concreció per part d'altres preceptes, o fins i tot de textos normatius posteriors. Aquest és el cas dels fets impossibles de caràcter **específic**, que es diferencien dels de caràcter genèric perquè la descripció dels actes o pressupòsits gravats no es troba perfectament detallada, sinó que, sense que s'hi especifiquin els fets o les circumstàncies que generen el pagament de la quota tributària, queden inclosos en la seva delimitació global (és a dir, hi apareixen configurats atenent trets de caràcter general).

En tot cas, el que és comú en tots els tributs és que, a diferència de l'element subjectiu, l'**element objectiu** del fet imposable es compon, al seu torn, d'una sèrie d'aspectes de naturalesa diferent, concretament l'aspecte material, l'espacial, el temporal i el quantitatiu.

a) L'aspecte material

L'**aspecte material** del fet imposable consisteix en els fets, les circumstàncies o les situacions la realització dels quals origina el naixement de l'obligació tributària principal, per la qual cosa s'hi plasma la riquesa o la manifestació de capacitat econòmica que grava un tribut.

Així doncs, aquesta és la part del fet imposable que en justifica la procedència, de la mateixa manera que és la que configurarà amb caràcter general la resta d'elements del tribut i la que, en gran manera, en permetrà la identificació.

El caràcter de l'aspecte material

Normalment, aquests pressupòsits, que acostumen a ser l'únic aspecte expressament previst en regular el fet imposable, solen ser de caràcter econòmic (com la propietat de béns i drets), jurídic (com la constitució d'una societat), relatius a alguna activitat que comporti l'obtenció d'una llicència administrativa (com la realització d'obres) o relatius a una determinada qualitat o condició personal (com la transmissió d'un títol nobiliari).

Com s'ha apuntat, sobre la base d'aquest aspecte es poden distingir els fets impossibles de caràcter específic i els de caràcter genèric, encara que també es poden diferenciar els de caràcter **simple** (els que estan constituïts per un únic acte o situació que té lloc aïlladament) i els de caràcter **complex** (que es componen d'una sèrie de circumstàncies o actuacions que juntes conformen el pressupòsit gravat general).

Exemple de no referència expressa de riquesa gravada

Això és el que succeeix en els impostos especials, atès que, tot i que graven el consum, l'article 5 de la Llei 38/1992, de 28 de desembre, assenyalava que el seu fet imposable és «la fabricació i importació dels productes objecte d'aquests impostos dins del territori de la Comunitat».

Compatibilitat de les classificacions

Com passa amb els impostos, les diferents classificacions dels fets impossibles no són excloents, és a dir, que són compatibles entre si.

Així mateix, en funció d'aquest (concretament de la manifestació de riquesa gravada), es poden distingir els impostos entre **directes** i **indirectes** des d'un punt de vista econòmic, ja que són directes els que graven directament la capacitat econòmica de les persones o entitats i indirectes els que utilitzen un índex de referència d'aquest caràcter. Així, mentre que la matèria que graven els primers normalment és la renda o el patrimoni (ja sigui per la mera titularitat, per l'extensió de documents del tràfic jurídic o per transmissions *inter vivos o mortis causa*), la susceptible d'imposició en els segons és, per excel·lència, el consum.

La distinció dels impostos entre directes i indirectes des d'un punt de vista jurídic

En aquest punt, s'ha de destacar que, tradicionalment, la distinció entre impostos directes i indirectes també s'ha dut a terme des d'un punt de vista jurídic. En aquests casos es valora la possibilitat de repercussió jurídica de la càrrega tributària. Així, els primers són aquells en què el pagament de la quota tributària recau sobre una persona determinada, que no té cap dret legal a rescabalar-se, mentre que, en els segons, el subjecte que ha de suportar l'obligació principal pot exigir el reemborsament de la quantia liquidada a un tercer.

b) L'aspecte espacial

Per la seva banda, l'**aspecte espacial** consisteix en el lloc on es produeix o es realitza el fet imposable, la qual cosa és de summa rellevància a l'hora de determinar si queda subjecte a l'eficàcia de la llei que va establir el tribut corresponent o, en cas que hi hagi dues lleis que ho prevegin, l'ens públic amb competència per a poder-lo exigir (cas en què s'ha d'acudir a les normes que regulen l'aplicació de la normativa tributària en l'espai). En concret, mentre que està prohibida la doble imposició, s'ha de prestar una atenció especial als punts de connexió entre els diferents ordenaments jurídics, tant pel que fa al pla internacional com, especialment (tenint en compte el nostre complex escenari competencial), a escala nacional.

c) L'aspecte temporal

En relació amb l'aspecte temporal, es pot entendre com la dimensió de temps en què té lloc la materialització dels pressupòsits gravats pel tribut, és a dir, com el període durant el qual els actes o les circumstàncies previstos en el fet imposable es realitzen íntegrament i es produeix la **meritació** del tribut.

No obstant això, mentre que en els denominats tributs **instantanis** aquest és clar (és a dir, en els fets imposables que, com el de l'IVA, consisteixen en un acte concret que té un principi i una fi determinats), és necessari que la Llei ho determini en el cas dels tributs **periòdics** (ja que en aquests supòsits, com passa en l'IBI, el fet imposable gaudeix d'una continuïtat que s'ha de fraccionar), la qual cosa, una vegada realitzat, és el que es coneix com a **període impositiu**.

d) L'aspecte quantitatiu

Finalment, l'aspecte **quantitatiu** del fet imposable fa referència a la quantitat o mesura en què es realitza, és a dir, la quantia, el volum o la intensitat. No obstant això, s'ha de precisar que el que es mesura no és el fet imposable en si mateix (per exemple, en el cas del gravamen sobre TPO, la transmissió d'un bé), sinó els béns, materials o immaterials, que en formen part (és a dir, en el cas plantejat, el valor del bé transmès).

Evidentment, aquest aspecte pot ser rellevant a l'hora de determinar la quantia de la quota tributària resultant, ja que, per exemple, en el cas de l'IRPF (que es compon de la quantitat de rendes percebudes), es calcula aplicant un tipus progressiu en la base liquidable, encara que certament hi ha fets imposables en què aquesta dimensió quantitativa no té cap tipus d'importància. De fet, així ocorre en tots els tributs de caràcter fix (com pot ser la taxa per l'expedició o renovació del DNI), ja que, en aquests supòsits, el bé contingut en el fet imposable susceptible de mesurament sempre es materialitzarà amb el mateix grau o la mateixa quantia (raó per la qual, en el cas plantejat, l'import ja està establert per la mateixa normativa).

1.3. Els supòsits de no-subjecció i les exempcions

Després de veure la configuració general del fet imposable, s'ha de prestar una atenció especial als elements que en realitzen la delimitació negativa: els supòsits de no-subjecció i les exempcions.

1) Els supòsits de no-subjecció

La llei pot completar la delimitació del fet imposable mitjançant l'esment de **supòsits de no-subjecció**, els quals consisteixen a grans trets en actuacions o circumstàncies no incloses en l'àmbit objectiu del fet imposable, però que, malgrat que queden fora de la seva òrbita, tenen una certa proximitat amb aquest⁴.

Així, els **supòsits de no-subjecció** consisteixen en situacions en què el fet imposable d'un tribut no té lloc, però que, pel fet d'estar-hi íntimament relacionades, la Llei decideix deixar clar que no estaran subjectes a cap gravamen (encara que, realment, aquestes normes no aporten cap novetat a l'ordenament jurídic), de manera que la seva principal funció és aclarir la definició del fet imposable mitjançant la seva delimitació negativa.

La taxa per l'expedició o renovació del DNI

Concretament, de conformitat amb l'habilitació que estableix la disposició final tercera de l'RD 1553/2005, de 23 de desembre, la taxa per l'expedició o renovació del DNI es fixa actualitzada cada any en la Llei de pressupostos generals de l'Estat.

⁽⁴⁾Art. 20.2 LGT.

Efectes en els supòsits de no-subjecció

Observeu que les circumstàncies previstes en un supòsit de no-subjecció es troben fora del fet imposable del tribut al qual s'associa, per la qual cosa en aquests casos no es produirà el naixement de l'obligació tributària principal ni cap tipus de sujecció al tribut.

Exemple de la funció aclaridora

Un exemple de la funció aclaridora dels supòsits de no-subjecció es pot trobar en l'IVTM, ja que, si bé l'article 92.1 TRLRHL assenyala que el fet imposable és "la titularitat dels vehicles d'aquesta naturalesa, aptes per a circular per les vies públiques, siguin quines siguin la seva classe i categoria", l'article 92.3.a TRLRHL puntualitza que no hi estan subjectes "els vehicles que hagin estat donats de baixa en els registres per antiguitat del seu model i puguin ser autoritzats per circular excepcionalment arran d'exhibicions, certàmens o curses limitades als d'aquesta naturalesa". Així doncs, i encara que és evident que aquests vehicles no són aptes per a circular amb caràcter general per les vies públiques, la normativa ho especifica per evitar qualsevol tipus de confusió.

2) Les exempcions tributàries

Són supòsits d'exempció aquells en què, malgrat que es realitza el fet imposable, la llei eximeix del compliment de l'obligació tributària principal⁵.

⁽⁵⁾Art. 22 LGT.

Així, la principal diferència amb els supòsits de no-subjecció és que, mentre que si no existissin aquests últims no passaria res (ja que simplement són aclaridors), si no hi hagués les exempcions naixeria l'obligació tributària principal, de manera que, encara que en cap cas no sigui exigible el pagament de la quota tributària, els subjectes afectes per les exempcions quedaran subjectes a la resta d'obligacions a què pugui donar lloc la generació del fet imposable (com els deures informatius, el deure de suportar comprovacions, etc.).

Per això, considerant que afecten elements essencials del tribut, cal tenir en compte que les exempcions hauran de tenir **rang de llei**, la qual cosa, a més d'estar expressament prevista en la mateixa Constitució (art. 133.3), es recull en l'article 8.a LGT, en què s'estableix que la delimitació del fet imposable es regula en tot cas per llei (i, per tant, també afecta els supòsits de no-subjecció), i en l'article 8.d LGT, en què s'exigeix la llei per a l'establiment, modificació, supressió i pròrroga de les exempcions, reduccions, bonificacions, deduccions i altres beneficis o incentius fiscals.

A partir dels diferents aspectes i característiques de les exempcions, es poden elaborar diverses classificacions, si bé les que destaquen són les que s'assenyalen a continuació.

En primer lloc, es poden distingir les denominades exempcions **subjectives** (en virtut de les quals s'exonera de l'obligació tributària principal determinats subjectes que realitzen el fet imposable) i les anomenades exempcions **objectives** (en què simplement s'exclou el naixement de l'obligació de pagament de la quota tributària en determinats supòsits inclosos en el fet imposable, amb independència de qui els realitzi), encara que certament també es poden trobar algunes exempcions **mixtes** (és a dir, aquelles en què s'eximeix de l'obligació tributària principal determinats subjectes que realitzen supòsits concrets del fet imposable, encara que, en definitiva, aquestes exempcions no deixen de ser objectives).

Així mateix, en funció de l'abast quantitatiu, es poden diferenciar les exempcions **totals** (en què s'exonera l'obligat tributari de la totalitat del deure de pagament de la quota tributària) i les exempcions **parcials** (que tenen lloc quan simplement es minora la quantia ordinària de l'obligació tributària principal mitjançant bonificacions, exempcions de supòsits concrets que integren el fet imposable, deduccions de la quota, reduccions de la base, etc.), si bé, tenint clars els conceptes, només són autèntiques exempcions les primeres.

1.4. Meritació i prescripció dels impostos

1) Meritació

La **meritació** dels impostos és el moment en què s'entén realitzat el fet imposable i en què es produeix el naixement de l'obligació tributària principal⁶.

Si bé la determinació de la meritació dels impostos no planteja cap problema en els tributs **instantanis** (ja que el seu fet imposable consisteix en un determinat acte o situació que té un principi i un final clarament determinats, com pot ser l'adquisició d'un bé), no passa el mateix en els tributs **periòdics** (és a dir, els que es porten a terme al llarg del temps de manera indeterminada), ja que en aquests no es pot conèixer amb exactitud el moment en què conclourà l'acte o el pressupòsit gravat. En aquests casos, que a més tendeixen a repetir-se, cal que la llei en determini l'àmbit temporal (cosa que es denomina *període impositiu*) i, una vegada fixat, que assenyali l'instant concret dins d'aquest en què es produirà la meritació del tribut (ja que aquest, que sempre és de caràcter instantani, no sempre té lloc al final).

El període impositiu de la base imposable

Cal tenir en compte que hi ha fets impossibles que, encara que pertanyin a tributs instantanis, s'han generat al llarg d'un període de temps o període impositiu, com és el cas de l'IIVTNU (ja que, si bé es merita quan es transmet la propietat o el dret real corresponent, el fet imposable es determina a partir de l'increment de valor que hagin experimentat aquests terrenys durant el període de temps que hagin romàs en el patrimoni del transmissent, segons el que estableixen els articles 104 i 107 TRLRHL).

Altres classificacions

A tall d'exemple, una altra classificació de les exempcions és la que les divideix en funció del procediment d'aplicació, és a dir, distingint entre les que s'han de sol·licitar (si la seva aplicació ha de ser sol·licitada per l'interessat) i les automàtiques (si la seva aplicació es produeix d'ofici). Així mateix, altres les classifiquen en funció de si la seva durada és limitada o il·limitada en el temps, i distingeixen així entre temporals i permanents, respectivament.

⁽⁶⁾Art. 21.1 LGT.

Exemple d'impost periòdic

L'Impost sobre Béns Immobles, d'acord amb el que estableix l'article 75 TRLHL.

En tot cas, s'ha de tenir present que, a part de donar lloc al naixement de l'obligació tributària principal, un altre dels efectes que deriva de la meritació d'un tribut és la concreció de la **normativa aplicable**, ja que, com estableix el segon incís de l'article 21.1 LGT, la data de la meritació determina les circumstàncies rellevants per a la configuració de l'obligació tributària, tret que la llei de cada tribut disposi una altra cosa.

No obstant això, considerant que l'article 10.2 LGT assenyalava que, llevat que es disposi el contrari, les normes tributàries que s'apliquen en els tributs són les que estiguin en vigor en el moment d'inici del seu període impositiu, es pot plantejar el cas que, dins el període impositiu però abans de la meritació, tingui lloc una modificació normativa, supòsit en què s'hauria d'atendre les previsions de la normativa de cada tribut per a veure quina norma hi seria aplicable (i és que no podria prevaler l'LGT ni per raons de jerarquia ni d'especialitat). Per tant, si es dóna el cas, s'hi hauria d'aplicar la llei que estigués en vigor en el moment de la meritació, sense que això signifiqués de cap manera incórrer en retroactivitat.

Finalment, convé recalcar que no s'ha de confondre la meritació d'un tribut (que dóna lloc al naixement de l'obligació tributària principal) amb la seva **exigibilitat** (és a dir, que l'Administració tributària creditora pugui reclamar el pagament de la quota tributària), i és que, com destaca l'article 21.2 LGT, es pot establir l'exigibilitat de la quota o quantitat que s'ha d'ingressar, o de part d'aquesta, en un moment diferent del de la meritació del tribut (ja sigui posterior o fins i tot anterior).

Exemple de distinció entre meritació i exigibilitat

En l'IRPF, la meritació té lloc l'últim dia del període impositiu (el 31 de desembre, segons l'article 12 LIRPF); en canvi s'ha de liquidar durant els mesos de maig i juny de l'exercici fiscal següent. Així mateix, en aquest cas, la normativa exigeix ingressos anticipats a compte de l'eventual obligació tributària principal durant tot el període impositiu, en moments en què encara no s'ha realitzat el fet imposable de manera completa ni s'ha produït la meritació del tribut (art. 78 RIRPF).

Precisament, atenent el moment en què s'ha d'ingressar la quota tributària, es pot fer una nova distinció entre els tributs la **liquidació** dels quals sigui **periòdica o de caràcter instantani**, la qual cosa no té res a veure amb el caràcter periòdic o instantani de fets imposables (i és que res no impedeix que els tributs instantanis puguin tenir un període de liquidació periòdic).

Exemple de tribut instantani de liquidació periòdica

Un supòsit de tribut periòdic el fet imposable del qual és de caràcter instantani pot ser l'IVA, ja que, malgrat que, amb caràcter general, la liquidació sigui trimestral, la meritació té lloc en un moment determinat (quan es posa a disposició dels adquirents de béns o la prestació de serveis en els casos d'operacions gravades; quan les adquisicions intracomunitàries de béns es consideren efectuades, o quan es produeix la meritació dels drets d'importació, segons els articles 71.3 RIVA i 75, 76 i 77 LIVA).

Lectura recomanada

Es poden consultar l'STC 126/1987, de 16 de juliol; l'STC 182/1997, de 28 d'octubre, o l'STS de 5 d'abril de 2001.

En tot cas, recordeu que, amb caràcter general, la data de la meritació determina les circumstàncies rellevants per a la configuració de l'obligació tributària principal (art. 21.1 LGT), per la qual cosa, tant a l'hora de quantificar la quota tributària com de fer una comprovació eventual, els elements que s'han de tenir en compte sempre són els vigents en aquest moment.

2) Prescripció

La prescripció extintiva consisteix en l'efecte que es produeix sobre els drets per la seva manca d'exercici durant un període de temps determinat en la llei. En l'àmbit tributari, està sotmesa a interrupcions (que no solament poden derivar d'actes del creditor, sinó també del deutor) i s'aplica d'ofici⁷.

⁽⁷⁾Art. 66 a 70 i 189 LGT i art. 59 a 70 RGR.

El **termini** de prescripció és, amb caràcter general, de quatre anys. No obstant això, prescriu als deu anys el dret de l'Administració a iniciar el procediment de comprovació de les bases o quotes compensades o pendents de compensació o de deduccions aplicades o pendents d'aplicació.

Pel que fa a **les accions i els drets sotmesos a prescripció**, prescriuen als quatre anys el drets següents⁸:

⁽⁸⁾Art. 66. i 189 LGT.

- El dret de l'Administració a determinar el deute tributari mitjançant la liquidació oportuna.
- El dret de l'Administració a exigir el pagament dels deutes tributaris liquidats i autoliquidats.
- El dret a sol·licitar les devolucions derivades de la normativa de cada tribut, les devolucions d'ingressos indeguts i el reemborsament del cost de les garanties.
- El dret a obtenir les devolucions derivades de la normativa de cada tribut, les devolucions d'ingressos indeguts i el reemborsament del cost de les garanties.
- La imposició de sancions tributàries.

Quant al **còmput del termini** de prescripció, l'article 67.1 LGT estableix l'inici o *dies a quo* del termini. Pel que fa a la **interrupció** de la prescripció, cal assenyalar que, atès que el fonament de la prescripció extintiva és l'estat d'inactivitat d'un dret determinat, aquest efecte extintiu s'interromp quan

⁽⁹⁾Art. 68 LGT.

l'Administració o l'obligat tributari duen a terme unes actuacions determinades, a les quals l'ordenament jurídic atribueix eficàcia d'interrupció de la prescripció⁹.

Efectes de la interrupció

Cal destacar els efectes següents de la interrupció de la prescripció: es produeix la pèrdua del temps transcorregut quant al còmput de la prescripció; s'inicia el còmput d'una nova prescripció amb cada interrupció, a partir de la data de l'última actuació de l'obligat al pagament o de l'Administració; es fa extensible a la resta la interrupció del termini de prescripció de qualsevol obligat al pagament, sempre que es tracti de deutes relacionats.

Finalment, quant als **efectes de la prescripció guanyada**, es pot esmentar que produeix l'extinció del deute tributari; beneficia de la mateixa manera tots els obligats al pagament; i, en principi, la prescripció de l'obligació tributària principal estén els seus efectes a les obligacions accessòries (obligació de pagament d'interessos de demora, de recàrrecs), pagaments a compte (retencions...) i a les obligacions i deures formals del subjecte passiu i de terceres persones¹⁰.

⁽¹⁰⁾Art. 62 RGR.

1.5. La capacitat d'obrar i la representació

1) La capacitat d'obrar

La **capacitat d'obrar** en l'àmbit tributari es defineix com la facultat de les persones per a fer actes amb eficàcia jurídica (és a dir, l'aptitud dels obligats tributaris per a exercir i complir per si mateixos els drets i deures de què són titulars¹¹).

⁽¹¹⁾Art. 44 LGT.

Així, tenint en compte les conseqüències que poden implicar els actes amb eficàcia jurídica, no és gens estrany que la capacitat d'obrar estigui normativament detallada i protegida, i, d'aquesta manera, s'exclou de l'autonomia de la voluntat.

No obstant això, el dit article al·ludeix a "les persones que la tinguin conforme a dret" per a determinar els subjectes que la tindran en l'àmbit tributari, per la qual cosa, per a saber quins són, s'ha de recórrer a la normativa civil (que, amb caràcter general, la reconeix a les persones físiques majors d'edat que no es trobin legalment incapacitades i a les persones jurídiques d'acord amb les regles de la seva constitució¹²).

⁽¹²⁾Art. 45.2 LGT.

No obstant això, l'esmentat article 44 LGT remarca expressament que tenen capacitat d'obrar els **menors d'edat** i els **incapacitats** en les relacions tributàries derivades de les activitats l'exercici de les quals per si mateixos els permeti l'ordenament jurídic i no els prohibeixi la seva incapacitació (és a dir, que puguin realitzar sense l'assistència d'una persona que exerceixi la seva pàtria potestat, tutela, curatela o defensa judicial), i és que, tenint en compte que la

capacitat esmentada és del tot contingent (ja que depèn de moltes variables com l'edat, la maduresa intel·lectual o l'habilitat d'autogovern), es pot donar el cas que simplement es restringeixi respecte de determinades facultats.

2) La representació en l'àmbit tributari

a) La representació legal

Les persones que no tinguin capacitat d'obrar han d'actuar per mitjà dels representants legals¹³, encara que només es determinen els de les persones jurídiques i les entitats sense personalitat jurídica que preveu l'article 35.4 LGT (de manera que, en els altres casos, sembla que hi és aplicable el dret comú).

⁽¹³⁾Art. 45 LGT.

Així doncs, l'LGT només concreta que, en el cas de les persones jurídiques, han d'actuar les persones que, en el moment en què es produeixin les actuacions tributàries corresponents, tinguin la titularitat dels òrgans als quals correspongui la seva representació (ja sigui per disposició de la llei o per un acord vàlidament adoptat), mentre que, en el cas de les entitats sense personalitat jurídica, ha d'actuar en la seva representació el subjecte que la tingui, sempre que ho acrediti fefaentment i, si no s'ha designat un representant, el que aparentment exerceixi la gestió o direcció i, si no, qualsevol dels seus membres o partícips.

b) La representació voluntària

S'admet amb caràcter general la **representació voluntària** per part de tots els obligats tributaris amb capacitat d'obrar i, a diferència de l'àmbit administratiu i del dret comú, s'entén subsistent excepte manifestació en contra del representat (és a dir, que una vegada comunicada, les successives actuacions administratives s'han d'entendre amb el representant, llevat que, òbviament, es manifesti el contrari¹⁴).

⁽¹⁴⁾Art. 46 LGT.

Lectura recomanada

Es poden veure, entre d'altres, les previsions concretes que estableix l'article 142.3 LGT en relació amb el procediment inspector o les de l'article 232.4 LGT respecte de les reclamacions econòmicoadministratives.

No obstant això, no estableix requisits específics en relació amb el **representant** ni limitacions objectives o subjectives relatives a la seva actuació (més enllà de la prohibició general que exclou la representació respecte dels drets personalíssims), de manera que sembla que la representació voluntària es pot estendre a tots els actes i tràmits que lliurement decideixi el representat (respectant, això sí, les previsions específiques que, en relació amb determinats procediments concrets, es puguin establir).

Així mateix, l'LGT en preveu els aspectes formals de manera molt flexible, i fins i tot la presumeix en els actes de pur tràmit i quan concorren diversos titulars en una mateixa obligació tributària (ja que s'entén atorgada a qualsevol

d'ells, tret que es produeixi una manifestació expressa en contra). De fet, l'LGT només exigeix la corresponent acreditació expressa per a la realització de determinats tràmits concrets previstos en l'article 46.2 LGT; encara que apunta que, en qualsevol moment, es pot demanar als representants que actuïn per via telemàtica (art. 46.4 LGT). No obstant això, en tot cas escau el principi general d'**esmena**, en virtut del qual, en cas de falta o insuficiència del poder de representació, l'òrgan administratiu competent ha de concedir un termini de deu dies perquè s'aporti o es corregeixi el defecte.

La representació mixta

Finalment, cal assenyalar que hi ha un altre tipus de representació que es troba a cavall entre la legal i la voluntària, i és que l'article 47 LGT obliga determinats obligats tributaris que, a l'efecte d'entaular les seves relacions amb l'Administració tributària, nomenin un representant, que pot ser lliurement designat. Aquesta representació mixta està limitada als obligats tributaris que no resideixin a Espanya, els quals han de designar el representant esmentat amb domicili en territori espanyol quan hi operin per mitjà d'un establiment permanent, quan ho estableixi expressament la normativa tributària o quan, per les característiques de l'operació o l'activitat realitzada o per la quantia de la renda obtinguda, ho requereixi l'Administració tributària.

3) El domicili fiscal

El **domicili fiscal** és el lloc de localització de l'obligat tributari en les seves relacions amb l'Administració tributària¹⁵.

⁽¹⁵⁾Art. 48 LGT.

No obstant això, com es veurà, són diverses les figures que conformen els subjectes del tribut, de manera que, com és lògic, la determinació del domicili fiscal no és la mateixa per a cadascuna.

El domicili fiscal dels diferents subjectes

De conformitat amb l'article 48.2 LGT, en el cas de les persones físiques, el domicili fiscal és el lloc on tinguin la residència habitual, encara que l'article 48.1 LGT estableix que, quan les persones físiques hi duguin a terme principalment activitats econòmiques, l'Administració tributària, en els termes reglamentàriament establerts, pot considerar com a domicili fiscal el lloc on estigui efectivament centralitzada la gestió administrativa i la direcció de les activitats que es duguin a terme o, si no es pot determinar, el lloc on radiqui el valor més alt de l'immobilitzat en què es realitzin. En relació amb les persones jurídiques i les entitats sense personalitat jurídica previstes en l'article 35.4 LGT, el domicili fiscal és el lloc on es trobi efectivament centralitzada la gestió administrativa i la direcció dels seus negocis, sigui o no el seu domicili social. No obstant això, com passa amb les persones físiques, si aquest no es pot determinar, és el lloc on radiqui el valor més alt de l'immobilitzat. Finalment, per a les persones o entitats no residents a Espanya, el domicili fiscal és aquell que fixi la normativa reguladora de cada tribut o, si no es preveu, el domicili del seu representant o, en cas que operin a Espanya mitjançant un establiment permanent, el que resulti d'aplicar-hi les regles establertes respecte de les persones físiques i jurídiques.

La residència habitual de les persones físiques

Segons l'article 9 LIRPF, la residència habitual de les persones físiques és el lloc on romanen, contínuament o alternativament, més de 183 dies l'any o on radiqui el nucli principal o la base de les seves activitats o interessos econòmics, de manera directa o indirecta.

Tenint en compte la seva rellevància, no és gens estrany que cada Administració, en relació amb els tributs la gestió dels quals li competeixi, ho pugui comprovar i rectificar, ni que l'article 2.3 RGGIT hagi establert com a deure de l'AEAT i de les administracions tributàries autonòmiques comunicar els possibles canvis sobre aquests de què puguin tenir constància.

No obstant això, malgrat aquestes previsions, la comunicació específica del domicili fiscal i de qualsevol canvi que experimenti l'Administració tributària constitueix un deure ineludible dels obligats tributaris, l'incompliment dels quals, de conformitat amb l'article 198 LGT, és un supòsit d'infracció tributària¹⁶.

⁽¹⁶⁾Art. 48.3 LGT i 17 RGGIT.

En cas d'inobservança del deure esmentat, es poden considerar vàlides les **notificacions** i actuacions realitzades en el domicili anterior. Així mateix, s'estableix fins i tot que l'òrgan corresponent pot continuar tramitant al domicili inicial els procediments que s'hagin iniciat d'ofici abans de la comunicació d'aquest canvi.

1.6. Obligats tributaris

Els obligats tributaris són les persones físiques o jurídiques i les entitats a les quals la normativa imposa el compliment d'obligacions tributàries¹⁷.

⁽¹⁷⁾Art. 35 LGT.

En particular, tenen la consideració d'obligats tributaris, entre d'altres, els contribuents; els substituïts del contribuent; els obligats a fer pagaments fraccionats; els retenidors; els obligats a practicar ingressos a compte; els obligats a repercutir; els obligats a suportar la repercussió; els obligats a suportar la retenció; els obligats a suportar els ingressos a compte; els successors; els beneficiaris de supòsits d'exempció, devolució o bonificacions tributàries; aquells subjectes als quals la normativa tributària imposa el compliment d'obligacions tributàries formals; i finalment els responsables tributaris.

La reserva de llei

Malgrat que l'article 8.c LGT subjecti a la reserva de llei la determinació dels obligats tributaris, en definir els obligats tributaris i en enumerar com a tals els obligats de deures formals, l'LGT fa referència a "la normativa", per la qual cosa sembla que aquesta reserva només afecta a l'hora d'establir obligacions materials (és a dir, que la imposició de deures formals pot venir imposada per normes reglamentàries).

No obstant això, aquestes figures presenten grans diferències entre si, i és que divergeixen tant en la naturalesa i el contingut com fins i tot en si es troben referides a obligacions pròpies o de tercers. De fet, es barregen categories subjectives en si mateixes amb pures obligacions que poden derivar de l'aplicació dels tributs (ja que, per exemple, el contribuent pot estar, al seu torn, obligat a suportar retencions o a fer pagaments fraccionats), per la qual cosa la rellevància tampoc no és la mateixa (de fet, l'única realment imprescindible en l'aplicació dels tributs és la del contribuent, és a dir, la del subjecte que realitza el fet imposable, i és que les altres poden aparèixer o no).

Així mateix, divergeixen entre si els diferents subjectes que poden ser catalogats com a tals, ja que, com es desprèn dels apartats 1 i 4 de l'article 35 LGT, els obligats tributaris poden ser tant persones físiques i jurídiques com fins i tot **entitats sense personalitat jurídica**, i és que, l'esmentat article 35.4 puntualitza que, en les lleis en què així s'estableixi, tenen la consideració d'obligats tributaris les herències jacents, comunitats de béns i altres entitats que, mancadades de personalitat jurídica, constitueixin una unitat econòmica o un patrimoni separat susceptible d'imposició.

En aquests casos, la subjecció als tributs és com la de qualsevol altre obligat tributari, i es considera, si escau, que realitzen el fet imposable de manera unitària o, en tot cas, que queden obligades a complir les obligacions pertinents (és a dir, entenent que hi ha una sola relació juridicotributària, i no diverses de solidàries, entre l'entitat en qüestió i l'Administració, encara que els partícips o cotitulars d'aquestes, de conformitat amb l'article 42.1.b LGT, són responsables solidaris de les obligacions tributàries materials en proporció a les participacions respectives).

També cal remarcar que res no impedeix que els obligats tributaris siguin **entitats públiques**, i és que, considerant la plena submissió al dret amb el qual han d'actuar els ens públics, sembla evident que, a més dels tributs propis, també es poden trobar subjectes als tributs d'altres administracions.

Finalment, cal assenyalar que, a diferència del dret privat (que presumeix la mancomunitat en cas de concurrència de deutors, segons l'article 188 CC), l'article 35.7 LGT estableix que la concurrència de **diversos obligats tributaris** en un mateix pressupòsit d'una obligació (per la qual cosa no es limita a la realització del fet imposable) determina que quedin solidàriament obligats davant l'Administració tributària a complir totes les prestacions, tret que per llei es disposi expressament una altra cosa.

Per tant, tots els subjectes que es trobin en aquestes situacions han de respondre de la totalitat d'obligacions que sorgeixin, de manera que, sense perjudici de les accions de repercussió que puguin exercir entre ells (les denominades *accions de retorn*, que es tramiten en la jurisdicció civil), l'Administració es pot dirigir indistintament a qualsevol d'ells i exigir-los la integritat dels deures corresponents (art. 106.1 RGGIT).

1) Els subjectes passius

Els **subjectes passius** del tribut els conformen el contribuent i el seu substitut, figures que, sense cap dubte, són les més importants dins de les que configuren els obligats tributaris (especialment la primera, en tant que és l'única que és imprescindible per a la configuració de qualsevol tribut).

En concret, l'LGT defineix el **subjecte passiu** com l'obligat tributari que, segons la llei, ha de complir l'obligació tributària principal (és a dir, el que ha d'assumir el pagament de la quota tributària) i les obligacions formals que hi són inherents, ja sigui com a contribuent (perquè ha realitzat el fet imposable) o com a substitut d'aquest¹⁸.

La solidaritat

Mentre que la concurrència d'obligats tributaris al pressupòsit d'una obligació comporta la seva solidaritat en els deures que se'n deriven (és a dir, que tots ells formen el costat passiu de la relació que neix amb l'Administració tributària i han de respondre de la totalitat de les obligacions que sorgeixin), en el cas dels ens sense personalitat jurídica hi ha un únic obligat tributari com a tal i una única relació amb l'Administració (sense que els partícips o cotitulars siguin part d'aquesta).

⁽¹⁸⁾ Art. 36 LGT.

a) El contribuent

El **contribuent** és el subjecte passiu que realitza el fet imposable, encara que, tenint en compte les característiques del fet imposable, és el que el realitzi o el que es trobi en les circumstàncies que aquest preveu¹⁹.

⁽¹⁹⁾Art. 36.2 LGT.

El contribuent, doncs, és el titular de la capacitat econòmica manifestada en el fet imposable imprescindible per a la imposició del tribut, per la qual cosa, en principi, és ell el gravat per aquest (i queda obligat a complir davant la Hisenda pública l'obligació tributària principal i els altres deures que se'n derivin). No obstant això, és cert que es pot donar el cas que no sigui ell qui acabi suportant el compliment d'aquestes obligacions (especialment de les materials), motiu pel qual el fet que pagui efectivament l'obligació tributària principal no és una *conditio sine qua non* d'aquesta categoria (ni, per tant, de la de subjecte passiu).

En tot cas, tenint en compte la seva rellevància, és evident que la seva determinació ha de ser clara (especialment en els casos de realització conjunta d'un fet imposable en què només un subjecte adquireixi aquesta condició, com passa amb el gravamen de TPO) i, en tot cas, ha d'estar establerta per normes amb rang de llei (art. 8.c LGT).

b) El substitut del contribuent

El substitut del contribuent és el subjecte passiu que, per imposició de la llei i en comptes del contribuent, està obligat a complir l'obligació tributària principal i també les obligacions formals que li són inherents²⁰.

⁽²⁰⁾Art. 36.3 LGT.

Tret que la llei disposi el contrari, el substitut podrà exigir del contribuent l'import de les obligacions tributàries satisfetes.

Així, sembla que el tret definitori d'aquesta figura és que el substitut es col·loca en la posició del contribuent i s'ha de fer càrrec de tots els deures materials i formals derivats de l'obligació tributària principal, i queda com a únic subjecte vinculat davant la Hisenda pública. No obstant això, com afegeix l'últim paràgraf de l'article 36.3 LGT, el substitut pot exigir al contribuent l'import de les obligacions materials satisfetes, tret que la llei disposi una altra cosa, i això, encara que resulti absolutament lògic (en tant que la capacitat econòmica gravada és la del contribuent), s'ha de remarcar que es preveu com a possibilitat.

La previsió legal dels substituïts

Actualment, aquesta figura únicament es preveu en molt pocs supòsits, entre els quals cal esmentar el cas dels IE (art. 8.3 LIE), en l'ICIO (art. 101.2 TRLRHL) i en quatre supòsits respecte dels quals es poden establir taxes (art. 23.2 TRLRHL), si bé únicament es recull expressament la possibilitat de repercussió en un d'aquests últims supòsits.

Pocs supòsits de substituïts

Aquesta figura es preveu en molt pocs tributs, atès que ha estat desplaçada per la figura del retenidor.

La singularitat de la figura del substitut

Es diferencien el retenidor i el substitut en el fet que en la substitució el contribuent deixa de tenir cap relació amb l'Administració, mentre que en la retenció continua obligat a presentar la declaració corresponent, a ingressar-la i a complir els deures formals que siguin procedents.

2) El retenidor i els altres obligats a fer pagaments a compte

Com s'ha vist, la figura següent, que l'article 35.2 LGT engloba dins dels obligats tributaris, és la dels obligats a fer pagaments a compte de l'obligació tributària principal, els quals, de conformitat amb els articles 23 i 37 d'aquesta, són els retenidors, els obligats a fer pagaments fraccionats i els obligats a practicar ingressos a compte.

a) El retenidor

Sens cap dubte, el retenidor és la figura més important dins dels obligats a fer pagaments a compte, la qual es troba prevista essencialment en l'àmbit de l'IRPF, l'IRNR i l'IS. En aquest sentit, mentre que el període impositiu d'aquests tributs és d'un any i la meritació es produeix al final d'aquest, es va crear la possibilitat de fer ingressos anticipats, establint tècniques de retenció en la font de determinades categories de rendiments a càrrec del pagador d'aquests.

Exemple de retenidor

L'obligació de retenció està regulada en l'article 99 LIRPF.

El **retenidor** és la persona o l'entitat a la qual la llei de cada tribut imposa l'obligació de detreure i ingressar a l'Administració tributària, en ocasió dels pagaments que hagi de fer a altres obligats tributaris, una part del seu import a compte del tribut que correspongui a aquests²¹.

⁽²¹⁾Art. 37.2 LGT.

Funcions de les retencions

L'Administració, per mitjà d'aquesta figura aconsegueix, d'una banda, un control millor i més gran del compliment de les obligacions tributàries, ja que proporciona informació tributària (a més, els retenidors també han de fer front a les retencions amb les obligacions formals corresponents). D'altra banda, es facilita i assegura el cobrament dels deutes tributaris. I, finalment, es distribueix la recaptació al llarg del període impositiu.

Les retencions es calculen d'acord amb el que la llei estableixi en cada cas, ja sigui aplicant en l'import monetari pagat un percentatge fix (com passa, per exemple, amb els rendiments del capital mobiliari en l'IRPF) o utilitzant un percentatge calculat en funció de diversos elements que fan referència a les circumstàncies personals i familiars del contribuïent (com és el cas dels rendiments del treball personal en l'IRPF) i, en tot cas, els retinguts, a més d'haver de suportar-ne la pràctica, estan legalment obligats a facilitar al retenidor totes les dades necessàries per a calcular-les correctament.

b) Els altres obligats a fer pagaments a compte

Està **obligat a fer pagaments fraccionats** el contribuïent a qui la llei de cada tribut imposi l'obligació d'ingressar quantitats a compte de l'obligació tributària principal abans que aquesta sigui exigible, per la qual cosa, d'acord amb aquesta definició, només els contribuïents poden formar part d'aquesta figura²².

⁽²²⁾Art. 37.1 LGT.

En la pràctica, aquesta obligació únicament s'imposa als subjectes que realitzen activitats econòmiques (és a dir, empresaris i professionals), i se'ls obliga a ingressar una part dels rendiments d'aquestes activitats (també calculat mitjançant un percentatge) durant el període impositiu del tribut que els gravi.

Per la seva banda, està **obligat a practicar ingressos a compte** la persona o l'entitat que satisfaci rendes en espècie o dineràries i a la qual la llei imposi l'obligació de fer ingressos a compte de qualsevol tribut, de manera que, a diferència dels obligats a fer pagaments fraccionats, els ingressos s'han de fer a compte de l'obligació tributària principal d'un tercer²³.

(23) Art. 37.3 LGT.

A primera vista, sembla que aquesta figura coincideix amb la del retenidor, si bé les principals diferències es troben en relació amb les rendes en espècie. En aquests casos, com que no hi ha prestació en diners, no es pot sostreure la quantitat que s'ha de pagar a Hisenda aplicant un percentatge en la retribució satisfeta, per la qual cosa el subjecte que lliura la renda en espècie n'ha de fer una valoració dinerària i efectuar el pagament corresponent a l'Administració tributària. Així, addicionalment a la prestació satisfeta, ha d'efectuar el pagament corresponent de la retenció a la Hisenda pública, de manera que, tret que la repercuteixi en el subjecte gravat pel contribuent de la corresponent obligació tributària principal, ha d'ingressar, a diferència del que passa en les retencions, una quantitat extra.

Finalment, cal destacar que les tres obligacions de pagament a compte descrites són totalment independents de l'obligació principal, de manera que, malgrat que el seu import es pugui deduir de la quota tributària resultant, constitueixen deutes tributaris per si mateixos. Per tant, si un retenidor o un obligat a ingressar a compte no compleix el seu deure, ha de respondre per la falta de compliment en nom propi, i és que, fins i tot en cas que el subjecte responsable de l'obligació tributària principal n'acabi ingressant la totalitat a l'hora de liquidar l'obligació, s'ha de fer càrrec dels interessos de demora i de les sancions eventuais que puguin ser procedents (tant pel que fa a l'obligació material en si mateixa com a les obligacions formals que se'n derivin).

3) Els responsables del tribut

Els **responsables** del deute tributari, com estableix l'article 41.1 LGT, estan configurats per llei com a solidaris o subsidiaris, juntament amb els deutors principals (s'entén per aquests els obligats tributaris de l'article 35.2 LGT).

Els responsables es col·loquen juntament amb els deutors principals, ocupant una posició accessòria, ja que al seu costat sempre hi ha necessàriament un deutor que no ha pagat el seu deute. No obstant això, malgrat l'impagament d'aquest i amb independència de si és culpable o objectiva, la responsabilitat

L'accessorietat del responsable

Els responsables tributaris sempre es col·loquen al costat del deutor principal de manera accessòria, és a dir, que l'Administració sempre exigeix el deute tributari a aquest últim en primer lloc i preferentment. Així, només es dirigeix contra el responsable si el deutor principal no compleix l'obligació de satisfer el deute.

només afecta, excepte determinades excepcions, l'import del deute tributari exigint en període voluntari, i les sancions en queden fora, sense perjudici que els responsables s'hagin de fer càrrec de les conseqüències del seu propi incompliment.

Així mateix, en cap cas la responsabilitat no inclou les obligacions formals del tribut, sinó que es limita, amb més o menys extensió, a les prestacions materials que se'n deriven, si bé és cert que, per mitjà de la denominada *acció de retorn*, els responsables tenen dret a exigir el reemborsament dels deutes a què hagin hagut de fer front al deutor o als deutors principals (això es tramita en la jurisdicció civil²⁴).

En tot cas, de conformitat amb l'article 41.5 LGT, tret que una norma amb rang de llei disposi una altra cosa, la **derivació de l'acció administrativa** per a exigir el pagament del deute tributari als responsables requereix un acte administratiu en què, amb l'audiència prèvia a l'interessat, es declari la responsabilitat i se'n determinin l'abast i l'extensió.

Aquest acte administratiu és el que reconegui, quantifiqui i exigeixi la responsabilitat al responsable (indicant expressament el pressupòsit de fet d'aquesta), si bé, abans l'Administració competent pot adoptar les mesures cautelars que consideri oportunes i dur a terme les pertinents actuacions de recerca amb les facultats previstes per als òrgans d'inspecció i recaptació (art. 142 i 162 LGT).

A grans trets, el procediment per a emetre aquesta derivació de la responsabilitat és igual tant per a la responsabilitat solidària com per a la subsidiària, i amb la seva notificació, d'acord amb l'article 62.2 LGT, s'obre el termini voluntari per a l'ingrés del deute corresponent. Per tant, si els responsables no ingressen el deute pertinent dins el període voluntari, s'inicia el període executiu, per la qual cosa, de conformitat amb la normativa general, han de respondre dels eventuais recàrrecs i interessos de demora que pugui generar l'impagament. El desplegament del procediment de declaració de responsabilitat figura en els articles 174 a 176 LGT.

No obstant això, el que sí que és diferent en tots dos tipus de responsabilitat és el moment en què es pot emetre la derivació de responsabilitat esmentada i, com és lògic, el seu pressupòsit habilitador, ja que, si bé la **solidària** es pot tramitar abans o després de vèncer el període voluntari d'ingrés del deutor principal (encara que el requeriment del pagament només es pot fer una vegada aquest hagi vençut), l'acte declaratiu de la **subsidiària** només es pot dictar una vegada declarat fallit el deutor principal i, si escau, els responsables solidaris (cosa que es denomina *benefici d'excussió* a favor dels responsables subsidiaris, segons els articles 175.1 i 176 LGT).

⁽²⁴⁾ Apartats 3, 4 i 6 de l'article 41 LGT.

Competència en la declaració

Com assenya la l'article 174.2 LGT, en el supòsit de liquidacions administratives, si la declaració de responsabilitat s'efectua abans del venciment del període voluntari de pagament, la competència per a dictar l'acte administratiu de declaració de responsabilitat correspon a l'òrgan competent per a dictar la liquidació. En els altres casos, aquesta competència correspon a l'òrgan de recaptació.

La prescripció del dret a exigir el pagament del deute tributari als responsables

Sobre aquest tema, una altra diferència que es presenta entre els responsables subsidiaris i solidaris és que, en relació amb aquests últims, el termini per a exigir l'obligació de pagament comença a comptar l'endemà de la finalització del període voluntari de pagament del deutor principal (excepte en cas que els fets que constitueixin el pressupòsit de la responsabilitat es produeixin després, ja que en aquests supòsits s'inicia a partir del moment en què tinguin lloc els fets), mentre que, en relació amb els obligats subsidiaris, es comença a comptar des de la notificació de l'última actuació recaptatòria practicada al deutor principal o a qualsevol dels responsables solidaris (art. 67.2 LGT). De totes maneres, en tots dos casos, la interrupció de la prescripció per a un obligat s'estén a tots els altres obligats (i, com a tals, a tots els responsables, d'acord amb l'article 68.8 LGT).

Finalment, s'ha de tenir en compte que, com a procediment declaratiu que és, hi és aplicable el termini general de caducitat de sis mesos, de la mateixa manera que s'ha de destacar que, si el responsable no està d'acord amb l'acte corresponent (ja sigui pel pressupòsit de fet del qual deriva la responsabilitat o per les liquidacions que se li exigeixen), pot interposar els recursos o reclamacions corresponents, si bé en cap cas no es poden revisar les liquidacions que ja hagin guanyat fermesa. En aquests casos, únicament es poden modificar les quanties exigides al responsable, encara que, en els supòsits que preveu l'article 42.2 LGT, es prohibeix fins i tot la impugnació de les liquidacions corresponents (per tant, en aquests, l'objecte de la reclamació o el recurs només pot incloure l'abast global de la responsabilitat²⁵).

⁽²⁵⁾Art. 174.5 LGT.

Un cop vistos els trets generals, vegem amb més detall les característiques de cada tipus de responsabilitat.

a) Els responsables solidaris

L'article 42 LGT és el que regula la responsabilitat solidària i estableix els diferents supòsits en què pot tenir lloc, si bé, com estableix expressament, les lleis poden ordenar altres pressupòsits de fet diferents.

Són responsables solidaris les persones o entitats que es trobin en els supòsits següents:

- Que siguin causants o col·laboradors actius en la comissió d'infraccions tributàries (i també han de respondre de la sanció).
- Que siguin copartícips d'ens desproveïts de personalitat jurídica (en proporció a les seves participacions).
- Que succeeixin per qualsevol concepte en la titularitat o l'exercici d'explotacions o activitats econòmiques, tret que la successió hagi tingut lloc en un procediment concursal o que s'hagi obtingut el certificat detallat de l'Administració dels deutes, les sancions i les responsabilitats tributàries derivades del seu exercici (i han de respondre solidàriament de les obligacions tributàries contraetes pel titular anterior i de les derivades del seu exercici, incloent-hi les obligacions derivades de la falta d'ingrés de les retencions i els ingressos a compte practicades o que s'hagin hagut de practicar i les sancions).
- Els que realitzin actuacions que impedeixin l'execució del patrimoni del deutor (incloent-hi les sancions tributàries i els recàrrecs i interessos de demora que hagi pogut generar el deutor principal fins a l'import del valor dels béns o drets que hagi pogut embargar o alienar l'Administració tributària).

b) Els responsables subsidiaris

Com assenyalava l'article 41.2 LGT, un cop distingides les classes de responsabilitat, llevat de precepte legal exprés en contra, la responsabilitat sempre és subsidiària. En aquest cas, és l'article 43 de la mateixa Llei el que estableix els diferents supòsits en què té lloc, encara que, com en el cas de la responsabilitat solidària, les lleis poden establir altres supòsits.

Són responsables subsidiaris les persones i entitats següents:

- Administradors de persones jurídiques que hagin comès (directament o indirectament) infraccions tributàries (els quals també han de respondre de les sancions).
- Administradors de persones jurídiques no liquidades que hagin cessat en la seva activitat però que no hagin fet el necessari per a pagar els deutes tributaris pendents en el moment del cessament.
- Administradors de fet o de dret de persones jurídiques obligades a efectuar declaració i ingrés de repercussions o retencions quan, si hi ha continuïtat en l'exercici de l'activitat, la presentació d'autoliquidacions sense ingrés per aquests conceptes sigui reiterativa i es pugui acreditar que no obeeix a una intenció real de complir les pertinents obligacions tributàries.
- Gestors de patrimonis en liquidació que hagin incomplert deures tributaris.
- Adquirents de béns afectes al pagament de deutes tributaris.
- Representants duaners quan actuen en nom i per compte dels seus comitents (encara que no han de respondre del deute duaner).
- Contractistes cessionaris de l'execució d'obres o prestacions de serveis (per les obligacions tributàries relatives als tributs que s'hagin de repercutir o quantitats que s'hagin de retenir als treballadors, professionals o altres empresaris). No obstant això, n'estan exempts quan el contractista o subcontractista hagi aportat al pagador un certificat administratiu en què consti que està al corrent de les seves obligacions tributàries.
- Persones o entitats que controlin persones jurídiques creades o utilitzades de forma abusiva o fraudulenta per a eludir la responsabilitat universal davant la Hisenda pública i hi hagi unicitat de persones o esferes econòmiques, o confusió o desviació patrimonial (els quals també han de respondre de les sancions).
- Persones o entitats de les quals els obligats tributaris tinguin el control, creades o utilitzades de forma abusiva o fraudulenta per a eludir la responsabilitat universal davant la Hisenda pública i hi hagi unicitat de persones o esferes econòmiques, o confusió o desviació patrimonial (els quals també han de respondre de les sancions).

4) Els successors del tribut

L'última de les principals figures que l'article 35 LGT qualifica com a obligats tributaris és la dels successors del tribut, els quals es regulen, amb una forta inspiració civil, en la secció 2a. del capítol II del títol II de l'LGT.

Així, seguint la distinció del dret privat, l'LGT diferencia la regulació de la successió de les persones físiques (art. 39) de la de les persones jurídiques i els ens sense personalitat jurídica (art. 40), per la qual cosa convé tractar-les de manera diferenciada. No obstant això, abans d'entrar a analitzar-les, s'ha de recordar que, encara que s'hagi admès la successió del tribut, en l'àmbit tributari regeix la indisponibilitat del crèdit tributari i la limitació a l'àmbit privat dels efectes dels pactes o convenis particulars pels quals s'alterin elements del

tribut (articles 17.5 i 18 de l'LGT), per la qual cosa, encara que s'accepti la transmissió del tribut *mortis causa*, la *inter vivos* en la qual l'obligat primigeni s'alliberi sempre estarà prohibida.

a) La successió de les persones físiques

A la mort dels obligats tributaris, les obligacions tributàries pendents s'han de transmetre als **hereus**, sense perjudici del que estableix la legislació civil quant a l'adquisició de l'herència²⁶. Per tant, de conformitat amb l'article 1003 CC, tots els hereus han de respondre personalment (amb els béns i drets) de les obligacions tributàries del causant, tret que repudiïn l'herència o l'acceptin a benefici d'inventari.

⁽²⁶⁾Art. 39.1 LGT.

No obstant això, de conformitat amb l'article 867 CC, el mateix precepte de l'LGT estableix que els **legataris** estan exempts de respondre de les obligacions esmentades, excepte en dos casos concrets: quan tota l'herència s'hagi distribuït per mitjà de llegats i en els supòsits en què s'institueixin llegats de part alíquota (és a dir, els que tenen per objecte una proporció ideal del cabal relict).

Pel que fa a l'àmbit objectiu de la successió, es transmeten totes les obligacions tributàries reportades (i no solament l'obligació tributària principal, amb independència que en el moment de la mort del causant el deute tributari no estigui liquidat), i també els recàrrecs i interessos de demora.

No obstant això, mai es transmeten les **sancions** ni la pròpia responsabilitat, tret que s'hagi notificat l'acord de derivació de responsabilitat abans de la defunció.

Per la seva part, l'apartat 3 de l'article 39 LGT estableix que, mentre l'herència es trobi jacent, amb la finalitat de mantenir la continuïtat de les relacions jurídiques de què el causant sigui part, el compliment de les obligacions tributàries del causant correspon a aquesta per mitjà del seu representant, i és que, com s'ha vist, l'article 35.4 LGT enumera aquesta expressament com a obligat tributari.

Les actuacions administratives que tinguin per objecte la quantificació, determinació i liquidació de les obligacions tributàries del causant s'han de fer o s'han de continuar amb el representant de l'herència jacent (el qual, com s'ha apuntat, serà el que en tingui la representació legal, sempre que sigui acreditada de manera fefaent o, si no s'ha designat, es considera com a tal qui aparentment n'exerceixi la gestió o direcció i, si no, qualsevol dels seus membres o partícips, segons l'article 45.3 LGT), encara que, si al final del procediment no es coneixen els hereus o aquests hi renunciïn, les liquidacions es fan a nom de l'herència jacent (i se satisfan amb càrrec als béns d'aquesta²⁷).

⁽²⁷⁾Art. 39.3 LGT.

Si hi ha més d'un successor, tots queden obligats respecte de les obligacions esmentades de manera solidària (ja que, com assenyala l'article 39.2 LGT, les actuacions s'entenen amb qualsevol dels successors, i la liquidació que resulti d'aquestes actuacions s'ha de notificar a tots els interessats que constin en l'expedient), sense perjudici, òbviament, de la regulació sobre el repartiment de deutes i gravàmens que estableixi la legislació civil.

b) La successió de les persones jurídiques i els ens sense personalitat jurídica

L'LGT aborda la successió de les persones jurídiques i dels ens sense personalitat seguint la tipologia mercantil, i hi distingeix una sèrie de supòsits diversos²⁸.

⁽²⁸⁾Art. 40 LGT.

Supòsits de successió de les persones jurídiques i ens sense personalitat jurídica

Societats i entitats amb personalitat jurídica dissoltes i liquidades en què la llei limita la responsabilitat patrimonial dels socis, partícips o cotitulars: en aquests casos, les obligacions tributàries pendents (liquidades o no) d'aquestes societats i entitats es transmeten als socis, partícips o cotitulars, els quals queden obligats solidàriament fins al límit del valor de la quota de liquidació que els correspongui i altres percepcions patrimonials rebudes per aquests durant els dos anys anteriors a la data de dissolució que van minorar el patrimoni social que hauria de respondre d'aquestes obligacions, sense perjudici del que preveu l'article 42.2.a de l'LGT.

Societats i entitats amb personalitat jurídica dissoltes i liquidades en què la llei no limita la responsabilitat patrimonial dels socis, partícips o cotitulars: en aquests casos, les obligacions tributàries pendents (liquidades o no) d'aquestes societats i entitats es transmeten íntegrament als socis, partícips o cotitulars, que queden obligats solidàriament a complir-les (de manera que, a diferència del supòsit anterior, han de respondre de les obligacions tributàries eventuales que se'ls transmetin amb tot el seu patrimoni).

Societats mercantils i entitats amb personalitat jurídica extingides o dissoltes sense liquidació i societats mercantils i entitats amb personalitat jurídica en què s'hagi cedit el total de l'actiu i el passiu: en aquests supòsits, les obligacions tributàries pendents d'aquestes (liquidades o no) es transmeten a les persones o entitats que succeeixin o que siguin beneficiàries de l'operació corresponent.

Fundacions dissoltes o entitats sense personalitat jurídica: les obligacions tributàries pendents d'aquestes (liquidades o no) es transmeten als destinataris dels béns i drets de les fundacions o als partícips o cotitulars d'aquestes entitats.

A diferència de les persones físiques, l'article 40.5 LGT estableix que els successors de les persones jurídiques i de les entitats sense personalitat jurídica han de respondre de les **sancions** que puguin ser procedents per les infraccions comeses per les societats i entitats esmentades, si bé, com puntualitza, els són exigibles fins al límit del valor de la quota de liquidació que els correspongui percebuda en els 2 anys anteriors a la data de la dissolució.

Aquestes previsions, que vulneren clarament el principi de la personalitat de la pena, són totalment excessives, i és que s'estableix una responsabilitat objectiva per infraccions d'un tercer que no requereix cap tipus de culpabilitat que justifiqui la imputació d'aquesta responsabilitat.

Finalment, observeu que l'única limitació en la successió de les sancions es predica en funció de la quota de liquidació, per la qual cosa, com puntualitza l'article 127.6 RGR, aquest límit no s'aplica en els supòsits de dissolució sense liquidació (d'altra banda, deixa clar que també en aquests casos es transmet la responsabilitat).

Finalment, quant al **procediment** per a la recaptació dels deutes transmesos, l'article 177.2 LGT assenyala que l'Administració tributària es pot dirigir contra qualsevol dels socis, partícips, cotitulars o destinataris, o contra tots ells simultàniament o successivament, per a requerir-los el pagament del deute tributari i de les costes pendents, ja que aquests se subroguen a aquests efectes en la mateixa posició en què es trobava l'entitat abans de la seva extinció o, si escau, dissolució.

2. Base imposable, tipus de gravamen i quota tributària

La conseqüència directa de realitzar el fet imposable d'un tribut és el naixement de l'obligació tributària principal, la qual té per objecte el pagament de la quota tributària. No obstant això, la quantia de la quota tributària no sempre és determinada per la normativa, i és que no tots els fets imposables són susceptibles de materialitzar-se amb el mateix grau o la mateixa intensitat.

En realitat, la llei només determina totalment i absolutament la quantia de la quota tributària en els denominats *tributs fixos* (és a dir, en aquells l'aspecte quantitatiu dels quals sempre és el mateix i no hi ha la possibilitat de graduació), mentre que en els tributs variables simplement ofereix una sèrie de criteris per a determinar la quantia de la prestació que s'ha de satisfer (els anomenats elements de **quantificació**).

Exemples de tributs fixos i variables

Com a exemple de tribut fix (o de quota fixa) es pot esmentar la taxa estatal que s'ha de satisfer per l'expedició del DNI, el fet imposable del qual (l'expedició del DNI) sempre és òbviament el mateix (motiu pel qual es quantifica anualment la quota de la taxa mitjançant la Llei de pressupostos generals de l'Estat). En canvi, un tribut variable és l'IRPE, ja que, com assenyala l'article 6 de la LIRPE, el fet imposable és l'obtenció de renda per part del contribuent i, per tant, és susceptible de realitzar-se en una mesura diferent.

Per tant, mentre que en els tributs fixos la norma ja quantifica la conseqüència jurídica principal de realitzar el seu fet imposable, en els tributs variables només s'estableix de manera parcial i indirecta, és a dir, que només es concreten la base imposable, la base liquidable, el tipus de gravamen i la quota tributària. No obstant això, tenint en compte que la quantificació és un aspecte essencial dels tributs, en tots dos casos regeix el principi de reserva de llei, el qual és previst específicament en l'article 8.a LGT.

2.1. Base imposable

La **base imposable** és la magnitud dinerària o d'una altra naturalesa que resulta del mesurament o la valoració del fet imposable, per la qual cosa sempre es troba en connexió directa amb aquest últim²⁹.

Els tributs fixos

La normativa pot determinar la quota dels tributs fixos, però això no implica que aquesta sempre sigui la mateixa, sinó que, com passa, per exemple, en l'IVTM (que grava la titularitat de l'ús de vehicles d'aquesta naturalesa aptes per a circular per les vies públiques), l'article 95 TRLRHL estableix una sèrie de quotes en funció de la potència i la classe del vehicle.

⁽²⁹⁾Art. 50.1 LGT.

En concret, l'import és el que servirà de punt de partida per a calcular la quota resultant del tribut, i és que té la funció primordial de mesurar la dimensió del fet imposable o d'algun dels seus elements, que és el que s'ha de sotmetre a gravamen. Per tant, no és gens estrany que, en funció del fet imposable o de l'element que s'hagi de valorar, la seva magnitud sigui o no dinerària, encara que sempre consisteix en una quantitat.

En tot cas, és evident que la seva determinació sempre requereix un procediment de quantificació, el qual es pot basar en algun dels tres mètodes que estan previstos i que es detallen a continuació.

Els acords previs de valoració

No obstant això, abans d'entrar a analitzar els diferents mètodes assenyalats, s'han de destacar aquí els acords previs de valoració (art. 91 LGT), els quals, qualificats per l'article 85.2.d LGT com a activitats d'informació i assistència, consisteixen en la possibilitat que els obligats tributaris, amb caràcter previ a la realització del fet imposable, presentin una proposta de valoració a efectes fiscals de rendes, productes, béns, despeses i altres elements determinants del deute tributari que, si és acceptada o l'Administració no hi respon en els terminis normativament establerts, és administrativament vinculant durant el termini de tres anys.

Quant als **mètodes de determinació de la base imposable**, aquesta es pot determinar per mitjà dels següents: estimació directa, estimació objectiva o estimació indirecta³⁰.

Les lleis de cada tribut són les que han de determinar el mètode que s'ha d'utilitzar en cada cas, encara que la mateixa LGT puntualitza que, amb caràcter general, les bases imposables es determinen mitjançant el mètode d'estimació directa i que, en tot cas, el mètode d'estimació objectiva és de caràcter voluntari per als obligats tributaris. Així mateix, recalca que el mètode d'estimació indirecta únicament actua subsidiàriament respecte dels altres.

En concret, les principals característiques de cadascun dels mètodes assenyalats són les que es detallen a continuació:

1) El mètode d'estimació directa

A banda de ser el primer mètode que enumera l'LGT, és el que es preveu en la major part dels tributs, i és que, clarament, és el que ofereix la determinació més ajustada (ja que permet una correspondència total entre la definició de la base imposable i el seu mesurament).

Base imposable dinerària i no dinerària

Un exemple de base imposable dinerària es troba en l'IBI, ja que és el valor cadastral dels béns immobles (art. 65 TRLRHL). Per la seva banda, un exemple de base imposable no dinerària pot ser la de l'impost especial sobre l'alcohol i begudes derivades, ja que, com estableix l'article 38 LIE, està constituïda pel volum d'alcohol pur, a la temperatura de 20 graus centígrads, expressat en hectolitres.

⁽³⁰⁾Art. 50 LGT.

En concret, per a determinar la base imposable, l'**estimació directa** se serveix de dades concretes i reals del pressupòsit de fet gravat (de magnituds emprades en la mateixa definició d'aquest), per la qual cosa no és gens estrany que se'n prevegi l'aplicació amb caràcter general.

Aquest mètode el pot utilitzar tant el contribuent com l'Administració tributària. El primer parteix de les seves pròpies dades i la segona de les declaracions o els documents que se li hagin presentat, de les dades consignades en llibres i registres comprovats administrativament i dels altres documents, justificants i dades que tinguin relació amb els elements de l'obligació tributària³¹. De fet, la principal diferència d'aquest mètode respecte dels següents és que és l'únic que utilitza quantitats reals, per la qual cosa és el que més s'ajusta a la capacitat econòmica que veritablement es pretén gravar.

⁽³¹⁾Art. 51 LGT.

L'estimació directa simplificada

Sense perjudici de les característiques acabades d'assenyalar, hi ha una singular versió del mètode d'estimació directa, denominat *mètode d'estimació directa simplificada*, el qual es troba recollit en l'IRPF en relació amb la determinació dels coeficients d'amortització, de les provisions deduïbles i de les despeses de difícil justificació.

2) El mètode d'estimació objectiva

En el mètode d'**estimació objectiva** es determina la base imposable mitjançant l'aplicació de magnituds, índexs, mòduls o dades previstes en la normativa pròpia de cada tribut, per la qual cosa únicament s'utilitza quan així es prevegi expressament (la qual cosa, en relació amb la base imposable, només passa en el cas de l'IRPF i, per a determinar la quota tributària, en l'IVA i l'IAE³²).

⁽³²⁾Art. 52 LGT.

En tot cas, la seva aplicació sempre és de caràcter **voluntari**, i és que implica l'aplicació d'una sèrie de signes, índexs, mòduls o coeficients que, malgrat que poden estar basats en dades reals (com el nombre de treballadors o la superfície del local utilitzat), no donen com a resultat un reflex de la situació efectiva i real de l'obligat tributari.

3) El mètode d'estimació indirecta

El mètode d'**estimació indirecta** es basa en presumpcions o indicis mancats de certesa de prova, tot i que, si es troba disponible alguna dada real, es podria tenir en consideració³³.

⁽³³⁾Art. 53 i 158.3 LGT.

La seva aplicació és la més restrictiva de totes, ja que està sotmesa a una doble limitació: que es doni algun dels pressupòsits en què és prevista i que no s'hi puguin aplicar els altres dos mètodes descrits.

Supòsits d'aplicació del mètode d'estimació indirecta

L'article 53.1 LGT assenyala que el mètode d'estimació indirecta s'aplica quan l'Administració tributària no pot disposar de les dades necessàries per a la determinació completa de la base imposable com a conseqüència d'alguna de les circumstàncies següents: a) Falta de presentació de declaracions o presentació de declaracions incompletes o inexactes; b) resistència, obstrucció, excusa o negativa a l'actuació inspectora; c) incompliment substancial de les obligacions comptables o registrals, o d) desaparició o destrucció, fins i tot per causa de força major, dels llibres i registres comptables o dels justificants de les operacions anotades en aquests. En concret, la precisió de quan s'entén que aquests supòsits són procedents es troba en l'article 193 RGGIT.

Tenint en compte la possible arbitrarietat o excessiva discrecionalitat que comporta l'aplicació d'aquest mètode, és lògic que la seva aplicació es prevegi subsidiàriament, de la mateixa manera que no és gens estrany que l'article 158.1 LGT exigeixi com a requisit *sine qua non* per a la seva aplicació l'elaboració d'un informe raonat per part de la Inspecció en què s'expliqui la situació de la comptabilitat i els registres preceptius de l'obligat tributari i es justifiquin les causes determinants de l'aplicació del mètode esmentat, els mitjans triats per a determinar les bases, els rendiments o les quotes, i els càlculs i les estimacions efectuats en virtut dels mitjans triats (la finalitat és complir el requisit general de motivació de les liquidacions tributàries i procurar garantir al màxim la possibilitat de defensa dels obligats tributaris).

2.2. Base liquidable

La **base liquidable** és la magnitud resultant de practicar, si escau, a la base imposable les reduccions que estableix la Llei³⁴, i constitueix la quantia sobre la qual s'ha d'aplicar el tipus de gravamen corresponent.

⁽³⁴⁾Art. 54 LGT.

Per tant, és evident que la base liquidable sempre és més reduïda que la base imposable, encara que, a causa de la possibilitat que no es prevegi cap tipus de reducció d'aquesta última, es pot afirmar que no es tracta d'un element de quantificació del tribut imprescindible. No obstant això, malgrat el caràcter no necessari, constitueix un element al qual el legislador recorre sovint per oferir un tracte fiscal més beneficiós, ja sigui per circumstàncies subjectives o objectives (com passa en l'ISD per raó de parentiu o perquè un mateix bé s'hagi transmès *mortis causa* a descendents més de dues vegades en un període de deu anys, segons el que estableix l'article 20 LISD), per exigències de capacitat econòmica (com és el cas de l'IBI, en què es compensa l'augment dels valors de la base imposable, com preveu l'article 67 TRLRHL) o per fomentar determinades actuacions mitjançant l'estímul fiscal (com passa en l'IRPF, amb les aportacions i contribucions a sistemes de previsió social, segons l'article 51 LIRPF).

2.3. Tipus de gravamen

Un altre element essencial de quantificació del tribut és el tipus de gravamen, que, com és obvi, també es troba estrictament vinculat a les exigències de legalitat i de capacitat econòmica dels impostos.

El **tipus de gravamen** és la xifra, el coeficient o el percentatge que s'aplica en la base liquidable per a obtenir com a resultat la quota íntegra³⁵, per la qual cosa sembla que sempre és una quantitat numèrica que, en principi, determina la proporció de la capacitat econòmica quantificada per la base liquidable o, si escau, per la base imposable.

⁽³⁵⁾Art. 55.1 LGT.

El tipus de gravamen pot consistir en una **quantitat** de diners o en un **percentatge** (les denominades *alíquotes*). La seva distinció bàsicament resideix en la classe de mesurament en què s'hagi concretat la base imposable (o liquidable). Així, es podria dir que mantenen una relació complementària, en el sentit que, si aquesta última consisteix en una quantitat monetària, s'hi aplica un tipus percentual i viceversa.

No obstant això, s'ha de tenir en compte que tots dos tipus de gravamen no són excloents en relació amb un mateix tribut, sinó que es poden utilitzar tots dos (establint dos tipus de base imposable) per a determinar la quota tributària d'un impost (tipus *ad valorem*).

Exemple de tipus *ad valorem*

En l'impost especial sobre les labors del tabac es distingeixen dues bases imposables segons el tipus aplicable. Així, en relació amb el tipus percentual, s'estableix que la base imposable és el valor de les labors, calculat segons el preu màxim de venda al públic en expenedories de tabac i timbre situades a la Península o a les Illes Balears, incloent-hi tots els impostos, i que s'hi aplica un tipus del 51%, mentre que, en el cas dels tipus que consisteixen en una quantitat monetària, la base imposable la conforma el nombre d'unitats i el tipus és de 24,1 euros per cada 1.000 cigarrets (art. 58.1.d i 60 LIE). La quota tributària és la suma de les dues quantitats resultants.

Tots dos tipus de gravamen poden ser de caràcter fix o de caràcter variable, i es distingeix entre específics i graduals en el cas dels tipus que consisteixen en una quantitat monetària, i entre proporcionals i progressius en el cas dels percentuals.

En relació amb els primers, són **específics** els que, com passa en l'impost sobre l'alcohol i begudes alcohòliques (art. 39 LIE), consisteixen en una quantia invariable de diners (la qual s'identifica amb la quota íntegra del tribut), mentre que són **graduals** els que vagin variant a l'alça en funció de la magnitud de la base imposable (com és el cas de l'ITPAJD en relació amb les lletres de canvi, segons l'article 37 LITPAJD). En el mateix sentit, els tipus de gravamen percentuals són **proporcionals** quan es mantinguin constants sigui quina sigui la magnitud de la base imposable (o liquidable), de manera que són **progressius** quan vagin augmentant a mesura que es vagi incrementant la base imposable (o liquidable). No obstant això, en aquest últim cas, la progressivitat també pot ser de dos tipus: **contínua**, quan s'apliqui en la totalitat de la base imposable (o liquidable) el percentatge que correspongui en funció de la seva quantia, o **escalonada**, que significa que la base s'ha de dividir en trams ideals i que s'ha d'aplicar en cada part el percentatge que correspongui, de manera que la quota íntegra és la suma dels resultats corresponents (com és el cas, per exemple, del tipus de gravamen sobre l'estalvi, tant estatal com autonòmic) de l'IRPF, d'acord amb els articles 66 i 76 LIRPF.

De conformitat amb l'article 55.2 LGT, el conjunt de tipus de gravamen aplicables en les diferents unitats o trams de la base imposable (o, si escau, liquidable) d'un tribut (ja siguin graduals o progressius) es denomina **tarifa**.

L'error de salt

En aquest punt cal destacar un dels problemes que plantegen els tributs progressius, i és que es pot donar el cas que, amb un augment mínim de la base imposable (o liquidable), s'hagi de passar d'un tram a un altre i les conseqüències tributàries siguin desproporcionades (és a dir, que per un augment ínfim de la base imposable, o liquidable, la quota tributària sigui excessivament superior). Aquest fet es coneix com a *error de salt* i, conscient d'això, l'article 56 LGT preveu que, tret que el deute tributari s'hagi de pagar amb efectes timbrats, es pot corregir d'ofici reduint la quota íntegra resultant (de manera que aquesta reducció compregui, com a mínim, l'excés de quota relativa a l'increment de la base, com disposa l'article 56.3 LGT).

Tenint en compte la quantia dels tipus de gravamen, aquests es poden distingir entre els ordinaris o generals (és a dir, els que s'apliquen en la major part de supòsits gravats pel tribut) i els extraordinaris o particulars (els quals únicament són procedents en determinades circumstàncies o modalitats del fet imposable previstes en la llei). En relació amb aquests últims, poden ser superiors al tipus general (és a dir, incrementats) o reduïts (en el sentit de bonificats), si bé l'LGT només fa referència a aquests últims.

Finalment, cal esmentar l'anomenat **tipus zero**, el qual només és un mecanisme que permet que, en lloc de suprimir un tribut, se'n redueixi la quota resultant a zero (per tant, en tant que manté els subjectes vinculats al tribut, es pot assimilar a les exempcions). No obstant això, és cert que la funció i naturalesa poden variar en cada tribut, encara que el resultat sempre serà el mateix.

Límit a la progressivitat

En els tipus de gravamen progressius, tant continus com escalonats, arriba un punt en què, malgrat que la base imposable (o liquidable) sigui superior, sempre s'hi aplica el mateix percentatge (és a dir, es converteixen en proporcionals), ja que, si no, es podria arribar a aplicar un tipus del 100% clarament confiscador (i, per tant, inconstitucional, segons l'article 31.1 CE).

Exemple d'aplicació del tipus zero

Un dels impostos en què s'aplica el tipus zero és l'IS, en relació amb els fons de pensions.

2.4. La quota tributària

La quota tributària és l'últim dels elements quantificadors del tribut. És el resultat d'aplicar el tipus de gravamen en la base imposable (o, si escau, a la base liquidable) i el seu pagament constitueix l'objecte de l'obligació tributària principal (art. 19 LGT).

Es distingeixen tres tipus diferents de **quota** (la quota íntegra, la quota líquida i la quota diferencial), si bé, com passava en relació amb la base imposable i la liquidable, no totes són indispensables³⁶.

⁽³⁶⁾Art. 56 LGT.

1) La quota íntegra

La determinació de la quota íntegra varia en funció del tipus de tribut al qual pertanyi, ja que, com s'ha vist, en els tributs fixos està normativament predefinida, però en els tributs variables és el resultat d'aplicar el tipus de gravamen previst en la base imposable (o, si escau, liquidable). No obstant això, i encara que pot semblar que aquest import és el resultat a ingressar a un ens públic per la realització d'un fet imposable, la llei pot preveure modificacions en tots dos casos, ja sigui per a incrementar-lo o per a reduir-lo.

2) La quota líquida

El resultat d'aplicar sobre la quota íntegra les addicions, els límits, les reduccions, les bonificacions i les deduccions acabats d'assenyalar és la denominada *quota líquida*. No obstant això, encara que aquesta quantia (en els casos en què existeixi) és la que realment constitueix l'import que s'ha de satisfer per la realització del fet imposable d'un tribut, pot ser igualment minorada.

3) La quota diferencial

La quota diferencial és el resultat de minorar la quota líquida en l'import de les deduccions, els pagaments fraccionats, les retencions, els ingressos a compte i les quotes de conformitat amb la normativa de cada tribut, i és que, a banda de practicar les deduccions previstes (també a la mateixa quota diferencial), és evident que s'han de restar les quantitats que s'hagin anat ingressant a l'Administració tributària referides al fet imposable i al subjecte passiu en qüestió. La quantitat que resulti serà la que finalment constitueixi l'import que hagi d'ingressar o, si escau, retornar l'Administració tributària.

Activitats

Casos pràctics

1. Expliqueu quines diferències s'observen entre els dos supòsits de no-subjecció següents:

a) No està subjecta a l'impost sobre activitats econòmiques, d'acord amb el que disposa l'article 81.3 de l'RDL 2/2004, pel qual s'aprova el text refós de la llei reguladora de les hisendes locals, l'exposició d'articles amb la finalitat exclusiva de decoració o d'adorn de l'establiment.

b) No està subjecta a l'impost sobre la renda de les persones físiques, d'acord amb el que disposa l'article 6.4 de la Llei 35/2006 de l'IRPF, l'obtenció de renda que estigui subjecta a l'impost sobre successions i donacions.

2. L'impost sobre construccions, instal·lacions i obres és un impost de caràcter local que grava la realització, dins del terme municipal, de qualsevol construcció, instal·lació o obra per la qual sigui exigible l'obtenció de la llicència d'obres o urbanística corresponent quan la seva expedició correspongui a l'ajuntament que l'exigeix. D'acord amb el que estableix l'RDL 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la llei reguladora de les hisendes locals, el tipus de gravamen de l'impost el fixa cada ajuntament sense que pugui excedir el 4%, i, així mateix, han d'establir una sèrie de bonificacions i deduccions aplicables quan concorrin les circumstàncies corresponents.

Tenint en compte la configuració jurídica d'aquest impost, responeu, raonadament, a les qüestions següents:

a) D'acord amb l'article 102.2 TRLRHL, la quota tributària d'aquest impost resulta de l'aplicació del tipus de gravamen corresponent a la base imposable. Quin tipus d'impost és l'ICIO atenent l'esquema de quantificació o determinació de la seva quota tributària?

b) Com es qualifica jurídicament el tipus de gravamen que hi és aplicable per a determinar la quota tributària de l'ICIO?

Exercicis d'autoavaluació

1. La realització d'un fet subsumible en la definició legal d'un supòsit d'exempció...

a) eximeix sempre el subjecte passiu del compliment de l'obligació tributària principal i de les altres obligacions formals que deriven de la subjecció al tribut.

b) eximeix el subjecte passiu del compliment de l'obligació tributària principal, però no sempre del compliment d'altres obligacions formals derivades de la subjecció al tribut.

c) determina la no-subjecció al tribut.

2. El subjecte passiu a títol de substitut...

a) té la consideració de deutor principal.

b) respon solidàriament o subsidiàriament del deute tributari.

c) està obligat a suportar la repercussió del gravamen tributari per part del contribuent.

3. El subjecte passiu a títol de contribuent...

a) és el subjecte que posa de manifest la capacitat econòmica sotmesa a gravamen per un determinat tribut.

b) es pot trobar legalment obligat a repercutir la quota tributària a un altre obligat.

c) pot exigir al substitut l'import de les obligacions tributàries satisfetes.

4. El retenidor...

a) està obligat a fer un ingrés a l'Administració tributària.

b) té la consideració de substitut del contribuent.

c) és titular d'una obligació tributària accessòria de l'obligació tributària principal.

5. Quan la base imposable del tribut consisteix en una magnitud no dinerària, la quota tributària...

a) es determina mitjançant l'aplicació d'un tipus de gravamen específic sobre la base imposable o liquidable no dinerària.

- b) es determina mitjançant l'aplicació d'un tipus de gravamen percentual sobre la base imposable o liquidable no dinerària.
- c) no es determina mitjançant l'aplicació d'un tipus de gravamen sobre la base liquidable.

6. Quan en un determinat acte o negoci jurídic no es realitza el fet imposable previst en la llei reguladora d'un determinat tribut...

- a) si tracta d'un acte o negoci jurídic exempt.
- b) es tracta d'un acte o negoci jurídic no subjecte.
- c) es tracta d'un acte o negoci jurídic subjecte però exempt.

7. El període impositiu...

- a) és el moment en què s'ha de fer efectiu el pagament de la quota tributària.
- b) és el moment en què s'entén realitzat el fet imposable íntegrament i en què es produeix el naixement de l'obligació tributària.
- c) és la referència temporal que adopten les lleis reguladores d'alguns tributs per a determinar si s'ha realitzat o no el fet imposable quan aquest té una continuïtat en el temps.

8. La falta de presentació de declaracions o la presentació de declaracions incorrectes o inexactes...

- a) permet al contribuïent aplicar el mètode d'estimació indirecta.
- b) permet a l'Administració aplicar el mètode d'estimació directa.
- c) permet a l'Administració aplicar el mètode d'estimació indirecta.

9. Les alíquotes progressives...

- a) són percentatges que es mantenen constants sigui quin sigui l'import de la base.
- b) són percentatges que incrementen a mesura que ho fa la base.
- c) són tipus de gravamen que s'expressen en diners i que van variant a mesura que incrementa la quantia de la base.

10. El domicili fiscal...

- a) es determina sobre la base de la nacionalitat de les persones físiques.
- b) es determina prenent en consideració el lloc de naixement de les persones físiques.
- c) es determina sobre la base de la residència habitual de les persones físiques.

Solucionari

Casos pràctics

1. L'article 20.2 LGT disposa que la llei pot completar la delimitació del fet imposable mitjançant l'esment de supòsits de no-subjecció.

Per la seva banda, l'article 22 LGT qualifica com a supòsits d'exempció aquells que, malgrat que es realitzi el fet imposable, la llei eximeix del compliment de l'obligació tributària principal.

Generalment, s'entén que els supòsits de no-subjecció consisteixen en fets que no són subsumibles en la definició del fet imposable, la realització dels quals no dona lloc al naixement de l'obligació tributària. I no perquè la llei introdueix una excepció a la norma tributària que ordena el pagament del tribut com a conseqüència jurídica de la realització del fet imposable (com passa en el cas dels supòsits d'exempció), sinó, precisament, perquè el fet imposable no s'ha realitzat, és a dir, perquè no s'han satisfet les condicions jurídiques d'aplicació de la norma tributària.

En aquest sentit, és habitual considerar que l'esment legal de supòsits de no-subjecció compleix una funció merament aclaridora en relació amb supòsits dubtosos. És a dir, que mitjançant l'esment legal de supòsits de no-subjecció, el legislador faria una interpretació autèntica dels termes utilitzats per a definir el fet imposable, no ja oferint una definició més precisa d'aquests termes, sinó esmentant expressament determinats supòsits que no serien subsumibles en la definició del fet imposable.

No obstant això, de vegades també es troben supòsits de no-subjecció que completen la definició del fet imposable, encara que no pretenen aclarir la qualificació d'un supòsit que, segons la interpretació dels termes emprats per a la definició del fet imposable, es podria entendre o no subsumible en aquesta. Es tracta de fets qualificats expressament per la llei com a supòsits de no-subjecció que, si la llei no els qualifiqués expressament com a tals, no hi hauria cap dubte sobre la sujecció a l'impost. És a dir, es tracta de supòsits en què no neix l'obligació tributària principal perquè la llei estableix expressament una excepció a la definició general del fet imposable. En aquest sentit, es podria dir que la llei no es limita a fer un aclariment, sinó que fa una "una innovació en l'ordenament jurídic d'un determinat tribut".

La diferència entre els supòsits de no-subjecció jurídicament innovadors i els supòsits d'exempció no es pot establir *a priori*. És a dir, si som davant un supòsit de no-subjecció jurídicament innovador o davant un supòsit exempt, dependrà de la qualificació que li atorgui la llei. Si la llei el qualifica com a no subjecte, llavors entendrem que està definint una condició negativa d'aplicació del tribut, de manera que, si aquest fet té lloc, no es considera realitzat el fet imposable. Si la llei qualifica un fet com a exempt, entendrem que no està definint una condició negativa d'aplicació del tribut, sinó que s'està limitant a eximir de l'obligació de compliment de l'obligació tributària principal.

Doncs bé, en el primer dels supòsits de no-subjecció a què es refereix l'enunciat de l'activitat, la llei es limita a aclarir que la simple exposició d'articles amb la finalitat exclusiva de decoració o adorn de l'establiment no està subjecta a l'IAE. Encara que la llei no hagués establert aquest supòsit de no-subjecció, es podria haver arribat a la mateixa conclusió interpretant els termes en què es defineix el fet imposable, ja que és difícil qualificar aquest fet com una ordenació per compte propi de mitjans de producció amb la finalitat d'intervenir en la producció o distribució de béns o serveis.

Per contra, en el segon dels supòsits de no-subjecció, la Llei de l'IRPF esmenta un fet que, si no l'hagués qualificat com a supòsit de no-subjecció, hauria suposat la realització del fet imposable. Qui percep rendes en virtut d'un negoci jurídic a títol lucratiu, ja sigui *mortis causa* o *inter vivos*, realitza un fet subsumible en la definició del fet imposable de l'IRPF, de manera que, si el fet no hi està subjecte, és perquè es declara legalment de manera expressa com a no subjecte a l'impost. Per tant, l'article 6.4 de la Llei de l'IRPF no es limita a aclarir la definició del fet imposable, sinó que per mitjà d'aquest precepte s'introdueix una innovació jurídica.

2. a) Els tributs són establerts mitjançant una llei que fixa un fet (el fet imposable) la realització del qual determina el naixement de l'obligació de pagar una quantitat de diners en concepte de tribut. En aquest context, el legislador no es pot limitar a establir o a tipificar el fet imposable, sinó que, a més, ha de determinar, d'una manera o una altra, la quantitat que s'ha de pagar. I és precisament la manera com es fixa aquesta quantitat que s'ha de satisfer en concepte de tribut la que serveix per a classificar els tributs en fixos i variables.

Per la seva banda, els tributs fixos són aquells en què la llei determina el fet imposable i, directament, la quantitat que s'ha de pagar (com és el cas, per exemple, de les taxes per expedició de títols o del DNI). En canvi, en els tributs variables la llei estableix el fet imposable però no la quantia que s'ha de pagar. Aquesta quantitat es determina en funció dels denominats

elements de quantificació dels tributs fixats per la llei, entre els quals en destaquen bàsicament dos: la base imposable i el tipus de gravamen.

Per tant, atenent aquesta distinció i la configuració legal de l'ICIO, podem concloure que som davant un tribut variable, ja que, a més de les deduccions i bonificacions pertinents, la quota tributària que ha de satisfer l'obligat resulta d'aplicar en la base imposable (constituïda pel cost real i efectiu de l'obra) el tipus de gravamen aprovat per l'ajuntament corresponent.

b) D'acord amb l'article 55 LGT, "el tipus de gravamen és la xifra, quocient o percentatge que s'aplica en la base liquidable per a obtenir com a resultat la quota íntegra". En efecte, en funció del caràcter monetari o no de la base liquidable o, si escau, de la base imposable, el tipus de gravamen consistirà en una xifra (és el cas, per exemple, de l'impost especial sobre l'alcohol i les begudes derivades; en aquest cas, el tipus de gravamen és un import dinerari per cada hectolitre d'alcohol pur), o bé en un quocient o percentatge que s'ha d'aplicar sobre la base corresponent. En aquest últim supòsit, el tipus de gravamen rep la denominació d'*alíquota* i és progressiva o proporcional segons que vagi variant a l'alça a mesura que augmenta la base, o bé es mantingui constant malgrat les variacions que pugui experimentar aquella magnitud, respectivament.

D'acord amb l'article 102.3 TRLRHL, el tipus de gravamen de l'ICIO el fixa cada ajuntament sense que aquest tipus pugui excedir el 4%. Es tracta, així, d'un tipus de gravamen únic que es manté constant sigui quin sigui l'import de la base imposable, per la qual cosa es pot qualificar una alíquota, quan es tracta d'un percentatge, proporcional o fixa, ja que es manté inalterable amb independència de la quantia de la base sobre la qual s'ha d'aplicar.

Exercicis d'autoavaluació

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

Bibliografia

Arranz de Andrés, C. (2006). *Las garantías reales del crédito tributario: aspectos sustantivos y procedimentales*. Cizur Menor, Navarra: Aranzadi.

Calero García M. L. (1996). "La base imponible en el Derecho Tributario General". *Cuadernos de Estudios Empresariales* (núm. 6).

Checa González, C. (1999). *Hecho imponible y sujetos pasivos: análisis jurisprudencial*. Valladolid: Lex Nova.

Delgado García, A. M. (1999). "Pluralidad de obligados al pago". *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* (núm. 254).

Delgado García, A. M. (2000). *La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos*. Madrid: Marcial Pons.

Diversos autores (2009). *Comentarios a la Ley General Tributaria*. Pamplona: Civitas.

Diversos autores (2011). *Estudios de la Ley General Tributaria*. Valladolid: Lex Nova.

Fernández Junquera, M. (2001). *La prescripción de la obligación tributaria: un estudio jurisprudencial*. Pamplona: Aranzadi.

Galapero Flores, R. (2004). "La figura del responsable como obligado tributario en la Ley General Tributaria". *Nueva Fiscalidad* (núm. 4).

García Caracuel, M. (2006). *La retención, el ingreso a cuenta y el pago fraccionado: nuevas obligaciones tributarias en la LGT*. Pamplona: Aranzadi.

García Novoa, C. (1995). *Aplicación de la estimación indirecta de bases imponibles*. Madrid: Tecnos.

Herrera Molina, P. M. (1990). *La exención tributaria*. Madrid: Colex.

Menéndez Moreno, A. (1991). "Los sujetos pasivos de la obligación tributaria". A: Diversos autores. *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma* (vol. II). Madrid: IEF.

Pedreira Menéndez, J. (2002). "La extinción de las deudas tributarias mediante la dación en pago". *Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 233-234).

