

El fet imposable

Irene Rovira Ferrer

PID_00189616



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. La relació juridicotributària	7
1.1. Concepte	7
1.2. Obligacions que conformen el contingut de la relació juridicotributària	8
2. Concepte i funcions del fet imposable	12
2.1. Concepte	12
2.2. Funcions	13
3. Elements del fet imposable	16
3.1. L'element subjectiu	16
3.2. L'element objectiu	18
3.2.1. L'aspecte material	20
3.2.2. L'aspecte espacial	22
3.2.3. L'aspecte temporal	23
3.2.4. L'aspecte quantitatiu	23
4. Els supòsits de no-subjecció	25
5. Les exempcions tributàries	26
5.1. Concepte	26
5.2. Classes	27
5.3. La meritació de les exempcions	28
6. La meritació del tribut	32
6.1. Concepte	32
6.2. Efectes jurídics	33
6.3. L'exigibilitat dels tributs	35
Exercicis d'autoavaluació	37
Solucionari	39

Introducció

Aquest mòdul de l'assignatura està principalment dedicat a l'**anàlisi del fet imposable dels tributs**, és a dir, de l'element més important que compon i configura aquest tipus d'ingressos públics. Així, com es tindrà ocasió de veure, el fet imposable constitueix el fonament de qualsevol tribut i se'n deriva la legitimació per a la seva imposició, de la mateixa manera que és el que determina la resta d'elements tributaris i el que comporta, en el moment de la seva realització, el naixement de l'obligació tributària principal.

En concret, el fet imposable consisteix en un pressupòsit fàctic fixat per la Llei que, un cop realitzat, origina l'obligació de satisfer el pagament de la quota tributària, el qual, amb la finalitat de respectar els principis fonamentals que regeixen l'ordenació del sistema tributari, ha de suposar una manifestació de capacitat econòmica. Així doncs, aquest element tributari està compost per aquelles circumstàncies, fets o actuacions demostratius de riquesa en els quals el legislador fa recaure la imposició d'un tribut, si bé, per a la seva plena comprensió, cal conèixer els diferents elements que el conformen.

Respecte d'això, tot fet imposable té un element subjectiu (és a dir, una persona o conjunt de persones que han de realitzar-lo) i un element objectiu (configurat per la globalitat de la situació que descriu en si), encara que aquest últim està compost, al seu torn, per un element material (els mateixos fets, circumstàncies o actuacions manifestadors de capacitat econòmica), un element espacial (que determina el lloc en el qual ha de realitzar-se), un element temporal (que concreta el moment en el qual ha de produir-se o s'entendrà produït) i, en alguns casos, per un element quantitatiu (constituït per la quantitat, el volum o la intensitat en què ha de materialitzar-se).

Per tant, en aquest mòdul s'estudiaran el concepte i les funcions del fet imposable i, essencialment, els diferents elements i aspectes que en componen la configuració, de la mateixa manera que es dedicarà una especial atenció a determinats efectes jurídics que hi estan vinculats (com la meritació o l'exigibilitat dels tributs) i als diferents pressupòsits que el delimiten de manera negativa (concretament, les exempcions i els supòsits de no-subjecció).

No obstant això, per la seva estreta vinculació, cal començar-ne l'anàlisi situant la contextualització dels tributs amb l'estudi de la denominada *relació juridicotributària*, és a dir, l'anàlisi del conjunt d'obligacions i deures, drets i potestats que tenen lloc a conseqüència de l'aplicació dels tributs.

Objectius

Els objectius principals que s'han d'assolir mitjançant l'estudi d'aquest mòdul són els següents:

- 1.** Comprendre la relació jurídicotributària.
- 2.** Conèixer les diferents obligacions tributàries (materials i formals) i diferenciar-ne el contingut.
- 3.** Situar l'obligació tributària principal com a nucli central de l'institut jurídic que és el tribut i dominar-ne els trets essencials.
- 4.** Entendre el concepte del fet imposable dels tributs i reconèixer-ne les funcions.
- 5.** Saber analitzar l'estructura del fet imposable identificant els diferents elements i aspectes que el componen.
- 6.** Establir amb claredat la relació que hi ha entre el fet imposable i les obligacions tributàries.
- 7.** Conèixer les conseqüències que deriven de la naturalesa jurídica del fet imposable.
- 8.** Distingir la meritació i l'exigibilitat de l'obligació tributària.
- 9.** Identificar la meritació dels diferents tributs i dominar-ne les conseqüències jurídiques.
- 10.** Comprendre el joc de la delimitació positiva i negativa del fet imposable.
- 11.** Entendre i reconèixer els supòsits de no-subjecció.
- 12.** Comprendre les exempcions tributàries i identificar-ne les diferents categories.

1. La relació jurídicotributària

Abans d'entrar a analitzar el primer dels elements que integren els tributs, cal dedicar una especial atenció a l'estudi de la relació jurídicotributària, ja que alguns dels aspectes que aquí es tractaran seran de gran importància en l'anàlisi posterior.

1.1. Concepte

La funció tributària encomanada a l'Administració (basada principalment en l'aplicació dels tributs) s'instrumenta a través d'una sèrie d'actes connectats entre si que donen lloc als denominats *procediments tributaris*, i és precisament en el si d'aquests actes que s'origina un conjunt de vincles diferenciats que conformen l'anomenada *relació jurídicotributària*.

D'aquesta manera, a través d'aquest concepte, la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària (LGT) ha procurat mantenir un esquema jurídic unitari de la relació que l'Administració tributària manté amb els particulars, encara que aquest terme no ha d'entendre's en un sentit estricte, sinó com una acumulació de vincles de diferent naturalesa que s'estableixen amb motiu de l'aplicació dels tributs.

Concretament, de conformitat amb l'article 17.1 de l'LGT, pot definir-se la **relació jurídicotributària** com “**el conjunt d'obligacions i deures, drets i potestats originats per l'aplicació dels tributs**¹”.

⁽¹⁾Article 17 de l'LGT.

Així doncs, com s'apuntava, la primera observació que pot destacar-se de les previsions de l'LGT és el **caràcter plural dels vincles jurídic que conformen el contingut de la relació jurídicotributària**, els quals estan relacionats, això sí, amb l'obligació tributària principal: el pagament de la quota tributària². Així mateix, pot constatar-se que **aquest contingut serà de caràcter complex**, i és que, a part que integra obligacions, deures, drets i potestats, pot afectar diferents subjectes. D'igual manera, cal remarcar que no sempre es presentarà de manera única i uniforme, sinó que, en funció de les característiques de cada supòsit, serà **variable i eventual**.

⁽²⁾Article 19 de l'LGT.

De fet, com detalla el mateix article 17.2 de l'LGT, pot integrar obligacions materials i formals tant per als obligats tributaris com per a l'Administració, encara que ha de subratllar-se que, a més de l'obligat tributari que hagi realitzat el fet imposable objecte del tribut, podran veure-s'hi obligats altres subjectes.

Exemple

En aquest sentit, per exemple, alguns dels tercers que poden trobar-se implicats en la relació jurídicotributària són els que enumera l'article 93 de l'LGT, on consta que, a més de les dades, informes, antecedents i justificants relacionats amb el compliment de les obligacions tributàries pròpies, totes les persones físiques o jurídiques, públiques o privades hauran de proporcionar a l'Administració tota la informació amb transcendència tributària deduïda de les seves relacions econòmiques, professionals o financeres amb altres persones (cosa que no té una altra finalitat que la de facilitar o possibilitar el cobrament dels deutes tributaris).

De la mateixa manera, cal destacar que, a més de les obligacions materials i formals, el mateix precepte 17.2 afegeix com a **part del contingut de la relació jurídicotributària les sancions per incompliments tributaris** que es puguin imposar (tot i que aquestes sancions no tenen la consideració d'obligació accessòria –article 25.2 de l'LGT– ni formen part del deute tributari –article 58.3 de l'LGT–), si bé és evident que els elements més importants són les obligacions esmentades que es desenvolupen a l'article 17.3 de l'LGT (les de caràcter material, les de caràcter principal, les de fer pagaments a compte, les establertes entre particulars resultants del tribut i les accessòries; i com les de caràcter formal i aquelles que, sense tenir caràcter pecuniari, siguin imposades per la normativa tributària o duanera als obligats tributaris, deutors o no del tribut, i el compliment de les quals estigui relacionat amb el desenvolupament d'actuacions o procediments tributaris o duaners –article 29.1 de l'LGT–).

No obstant això, malgrat el tenor literal de l'LGT (especialment en el cas de les obligacions formals), s'ha de tenir en compte que, com s'apuntava, ambdós tipus d'obligacions podran predicar-se tant en relació amb els obligats tributaris (que hagin realitzat o no el fet imposable) com en relació amb l'Administració, de manera que, considerant-ne la rellevància, cal enumerar amb més detall els diferents deutes d'ambdues classes que podran tenir lloc.

1.2. Obligacions que conformen el contingut de la relació jurídicotributària

Pel que fa a les **obligacions materials a càrrec dels obligats tributaris**, podran formar part de la relació jurídicotributària els següents deutes:

1) L' **obligació principal**³, que té per objecte una prestació patrimonial a favor d'un ens públic o, com esmenta l'article 19 de l'LGT, el pagament de la quota tributària. De conformitat amb l'article 20 de l'LGT, aquesta obligació naixerà a conseqüència de la realització d'un fet imposable (és a dir, és de caràcter *ex lege*, ja que només la Llei podrà establir que la materialització d'un determinat pressupòsit n'origini el naixement), encara que, si bé amb caràcter general serà el subjecte que l'hagi realitzat (el contribuent) el que haurà de pagar la quota corresponent, també podran veure's obligats altres subjectes per diferents circumstàncies (com pel fet que hi hagi un substitut, que hi hagi responsables subsidiaris o solidaris, que el contribuent hagi mort i existeixi un successor, etc.).

Article 17.2 de l'LGT

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

⁽³⁾Articles 19 i 20 de l'LGT.

2) L'**obligació de fer pagaments a compte de l'obligació tributària principal**⁴, la qual, prevista a l'article 23 de l'LGT, té caràcter autònom respecte d'aquesta última. Podran estar a càrrec d'aquest deure els obligats tributaris que hagin de fer pagaments fraccionats, els retenidors o els subjectes obligats a realitzar ingressos a compte.

⁽⁴⁾Article 23 de l'LGT.

3) Les **obligacions entre particulars resultants del tribut**⁵, entenen com a tals les exigències que tenen per objecte una prestació de naturalesa tributària exigible entre obligats tributaris (com les obligacions que es generen com a conseqüència d'actes de repercussió, de retenció o d'ingrés a compte previstos legalment).

⁽⁵⁾Article 24 de l'LGT.

4) I, finalment, les **obligacions tributàries accessòries**⁶, definides en l'article 25 de l'LGT com aquelles que, diferents de les enumerades anteriorment, consisteixin en prestacions pecuniàries que s'hagin de satisfer a l'Administració tributària, tot i que la seva exigència s'imposi en relació amb una altra obligació tributària (com la de pagar interessos de demora, recàrrecs per declaració extemporània o recàrrecs del període executiu). No obstant això, com s'assenyalava, s'ha de tenir en compte que el pagament de sancions mai no tindrà aquesta consideració.

⁽⁶⁾Article 25 de l'LGT.

Per la seva banda, en relació amb **les obligacions materials que poden anar a càrrec de l'Administració**, cal destacar les que s'assenyalen a continuació:

1) L'**obligació de devolució**⁷ derivada de la normativa de cada tribut, la qual té lloc quan les quantitats ingressades o suportades degudament com a conseqüència de l'aplicació dels tributs sobrepassen l'import del deute tributari.

⁽⁷⁾Article 31 de l'LGT.

2) L'**obligació de devolució d'ingressos indeguts**⁸, que consisteix a reintegrar als obligats tributaris els ingressos que indegudament haguin realitzat en el Tresor públic en ocasió del compliment de les seves obligacions tributàries o del pagament de sancions. Així, a diferència de les obligacions de devolució derivades de la normativa de cada tribut, aquestes no formen part de la vida normal de la relació juridicotributària, sinó que neixen com a conseqüència de la realització de pagaments indeguts que hagin estat declarats com a tals en el procediment corresponent.

⁽⁸⁾Article 32 de l'LGT.

3) L'**obligació de reintegrar el cost dels avals i les altres garanties**⁹, en virtut de la qual, amb l'acreditació prèvia de l'import corresponent, l'Administració haurà d'abonar el cost de les garanties aportades per suspendre l'execució d'un acte o per ajornar o fraccionar el pagament d'un deute, sempre que l'acte o el deute en qüestió siguin declarats improcedents per sentència o per resolució administrativa ferma. Òbviament, si l'acte o el deute es declaren parcialment improcedents, el reemborsament comprendrà la part corresponent del cost de les garanties.

⁽⁹⁾Article 33 de l'LGT.

4) I, finalment, l'obligació de **satisfer els interessos de demora als obligats tributaris**, ja siguin els previstos directament per la normativa o els que es determinin especialment.

Pel que fa a les **obligacions formals dels obligats tributaris** que podran ser part de la relació jurídicotributària, cal destacar les que enumera l'article 29 LGT, on es defineixen com els deures que, sense tenir caràcter pecuniari, "són imposats 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 duaners¹⁰".

⁽¹⁰⁾Article 29 de l'LGT.

Així, com detalla el mateix precepte, poden enumerar-se les següents:

- 1) **L'obligació de presentar declaracions censals** per les persones o entitats que desenvolupin o desenvoluparan en territori espanyol activitats o operacions empresarials i professionals o satisfacin rendiments subjectes a retenció.
- 2) **L'obligació de sol·licitar i utilitzar el número d'identificació fiscal** en les relacions de naturalesa o amb transcendència tributària.
- 3) **L'obligació de presentar declaracions, autoliquidacions i comunicacions.**
- 4) **L'obligació de portar i conservar llibres de comptabilitat i registres**, així com els programes, fitxers i arxius informàtics que els serveixin de suport i els sistemes de codificació utilitzats.
- 5) **L'obligació d'expedir i lliurar factures o documents substitutius** i de conservar les factures, documents i justificants que tinguin relació amb les seves obligacions tributàries.
- 6) **L'obligació d'aportar a l'Administració tributària llibres, registres, documents o informació** que l'obligat tributari hagi de conservar en relació amb el compliment de les obligacions tributàries pròpies o de tercers, així com qualsevol altra dada, informe, antecedent o justificant amb transcendència tributària a requeriment de l'Administració o que s'hagi de proporcionar en declaracions periòdiques.
- 7) **L'obligació de facilitar la pràctica d'inspeccions i comprovacions administratives** .
- 8) **L'obligació de lliurar certificats de les retencions o ingressos a compte** practicats als obligats tributaris perceptors de les rendes subjectes a retenció o ingressos a compte.

9) Aquelles altres obligacions d'aquesta mateixa naturalesa que estableixi la normativa duanera.

Finalment, les **obligacions formals de l'Administració** que podran tenir lloc en la relació juridicotributària són les que es detallen a continuació. No obstant això, cal assenyalar que l'LGT no els dedica un apartat propi, sinó que hi ha una sèrie de deures administratius no pecuniaris en l'aplicació dels tributs que poden resumir-se, amb caràcter general, en els següents:

- 1) El deure d'impuls dels procediments tributaris.
- 2) El deure de resoldre expressament.
- 3) El deure de notificar els actes de naturalesa tributària.
- 4) El deure d'informació i assistència als obligats tributaris.
- 5) El deure de tracte respectuós als obligats tributaris.

Finalment, cal destacar que, si bé les obligacions tributàries podran afectar tant l'Administració com els obligats tributaris (fins i tot tercers), l'article 17.5 de l'LGT prohibeix taxativament que s'alterin els seus elements per actes o convenis entre particulars, de manera que, a pesar que en reconeix les possibles conseqüències juridicoprivades, deixa clar que no produiran cap efecte davant l'Administració.

Els efectes dels pactes privats sobre elements de l'obligació tributària

No obstant això, en virtut del precepte esmentat, sembla que seran vàlids els pactes entre particulars en els quals un s'obliga al pagament dels tributs que corresponen a un altre, encara que mai no podran oposar-se davant l'Administració. Així doncs, en cas d'impagament, l'Administració sempre haurà de dirigir-se contra el subjecte gravat pel tribut que estableixi la Llei, encara que aquest podrà repercutir la quantitat sufragada al subjecte que s'hagi compromès a la seva liquidació. Tanmateix, caldria qüestionar-se si aquests pactes, malgrat reconèixer-se pel tenor literal de l'LGT, podrien considerar-se inconstitucionals, i és que són contraris al disseny legal dels tributs i als subjectes sobre els quals han de recaure. De tota manera, és cert que, a part de la Llei, fa dècades que la jurisprudència admet aquesta possibilitat, de la mateixa manera que en alguna ocasió fins i tot ha permès que l'obligat al pagament d'un tribut en virtut d'un pacte o conveni pugui interposar les reclamacions o entaular les accions que consideri oportunes amb la finalitat de protegir el seu interès legítim basant-se en el dret a la tutela judicial efectiva reconegut a l'article 24 de la CE (vegeu, sobre aquest tema, l'STS de 13 de març de 1987).

Per contra, l'article 18 de l'LGT també estableix que, tret que s'estableixi el contrari, operarà la indisponibilitat del crèdit tributari en relació amb l'Administració, la qual cosa, igual que en el cas anterior, no deixa de ser una manifestació del principi de legalitat que impera en la matèria. En aquest sentit, el crèdit tributari no neix de la voluntat de les parts sinó del que estableixen les normes amb rang legal, de manera que aquestes no poden concedir a l'Administració cap tipus de facultat per determinar-lo, transmetre'l ni, en definitiva, modificar qualsevol dels elements principals de l'obligació tributària.

Efectes juridicoprivats dels pactes sobre elements de l'obligació tributària

Amb independència dels seus efectes juridicoprivats, els actes o convenis dels particulars pels quals s'alteri algun element de les obligacions tributàries no tindran cap efecte davant l'Administració.

2. Concepte i funcions del fet imposable

2.1. Concepte

Seguint l'estructura habitual de les normes jurídiques, la constitució dels diferents tributs es basa en l'establiment d'un pressupòsit de fet al qual s'associen uns efectes o conseqüències jurídiques (principalment, el pagament d'una quota tributària), i és precisament aquest supòsit de fet el que tradicionalment s'ha denominat *fet imposable*.

Així, com assenyala l'article 20.1 de l'LGT, pot definir-se el **fet imposable** com “el pressupòsit fixat per la Llei per a configurar cada tribut, la realització del qual origina el naixement de l'obligació tributària principal¹¹”.

⁽¹¹⁾Article 20.1 de l'LGT.

D'aquesta manera, considerant la redacció de l'LGT, sembla clar que, si el fet imposable consisteix en un pressupòsit de fet fixat per la Llei, la seva naturalesa serà clarament jurídica, de manera que els fets gravats seran sempre, en realitat, pressupòsits normatius. Consegüentment, és de summa importància que la descripció del supòsit concret que el legislador vulgui gravar es detalli amb el desenvolupament més gran possible, i és que cap fet podrà comportar l'exigència d'un tribut si abans no s'ha previst normativament i expressament aquesta possibilitat.

La interpretació jurídica del fet imposable

Respecte d'això, és rellevant remarcar que la valoració de si un fet és constitutiu del naixement d'un tribut ha de realitzar-se amb criteris estrictament jurídics i no atenent la forma en què pugui presentar-se en la realitat, ja que el legislador pot haver prescindit d'alguns aspectes o haver-se centrat en l'existència d'algunes qüestions determinades. Així mateix, per exemple (i sens perjudici dels supòsits en els quals es pugui apreciar frau de llei, simulació o altres pràctiques evasives), un determinat acte objecte de gravamen pot haver estat celebrat entre particulars amb una altra denominació, per la qual cosa la qualificació de qualsevol operació, acte o negoci jurídic sempre haurà de realitzar-se amb criteris rigorosament normatius.

Així doncs, el fet imposable consisteix en una sèrie de circumstàncies descrites en les normes amb rang de llei que regulen els tributs, la realització dels quals dóna lloc al naixement del deure de liquidar la quota tributària.

Al seu torn, el seu establiment determina la configuració de la resta d'elements d'estructura del tribut, com poden ser els subjectes que, en principi, hauran de satisfer el pagament de la quota pertinent.

A més, tenint en compte que la realització del fet imposable comporta el naixement de l'obligació tributària principal, és convenient destacar que el lloc i el moment en el qual es dugui a terme també determinaran el conjunt de normes que seran aplicables, la qual cosa resulta de summa rellevància si es consideren els canvis continus que es produeixen en l'ordenament jurídic-tributari.

Exemples de fets imposables

L'article 4.1 del TRLIS assenyala que el fet imposable de l'impost sobre societats el constituirà "l'obtenció de renda, qualsevol que en sigui la font o origen, pel subjecte passiu", subjectes que detalla l'article 7. Un altre exemple es pot trobar en el RITPAJD, l'article 10.1 del qual estableix que, entre altres supòsits, el fet imposable el constituïran "les transmissions oneroses per actes *inter vivos* de tota classe de béns i drets que integrin el patrimoni de les persones físiques o jurídiques".

2.2. Funcions

Basant-se en el concepte del fet imposable, és possible derivar les funcions principals que compleix el seu establiment en les diferents disposicions normatives, les quals també serviran per a identificar-lo i diferenciar-lo de la resta de pressupòsits de fet fixats en l'ordenament jurídic tributari.

A grans trets, aquestes funcions són les que s'assenyalen a continuació:

1) Òbviament, la primera tasca que compleix el fet imposable és la de **donar lloc al naixement de l'obligació de pagament d'un tribut**, sempre que la seva realització l'hagi dut a terme un obligat tributari.

En aquest sentit, com s'assenyalava, la seva pròpia definició legal prevista en l'article 20.1 de l'LGT apunta que és el pressupòsit fixat per la Llei que comporta, un cop realitzat, el naixement de l'obligació tributària principal, la qual, de conformitat amb l'article 19 de la mateixa Llei, és el pagament de la quota tributària.

Conseqüentment, el naixement d'aquesta obligació és el que permet diferenciar el fet imposable de la resta de pressupòsits de fet previstos en la normativa tributària, ja que se'n poden generar altres deures que, si bé podran estar relacionats amb l'obligació de pagament de la quota tributària o ser-ne independents, no constituïran l'obligació principal.

Exemples de pressupòsits de fet que no constitueixen un fet imposable

Un exemple d'un pressupòsit de fet previst per la normativa tributària que no té la consideració de fet imposable és el que estableix l'article 99.2 de la LIRPF, en el qual s'assenyala que "les entitats i les persones jurídiques, incloses les entitats en atribució de rendes, que satisfacin o abonin rendes subjectes a aquest impost, estan obligades a practicar retenció i ingress a compte, en concepte de pagament a compte de l'impost sobre la renda de les persones físiques corresponent al perceptor, en la quantitat que es determini reglamentàriament i a ingressar el seu import al Tresor en els casos i en la forma que s'estableixin". Un altre exemple pot ser l'establiment del deure de presentar declaracions informatives de les retencions practicades i un resum anual, el qual, de conformitat amb l'article 140.2 del TRLIS, hauran de complir totes les entitats, incloses les comunitats de béns i les de propietaris, que satisfacin o abonin rendes subjectes a l'IS.

2) En segon lloc, la següent de les funcions que compleix el fet imposable és la **d'identificar cada tribut**, ja que, com també assenyala l'article 20 de l'LGT, serveix per a configurar els elements principals de la seva estructura.

En concret, aquesta identificació pot dur-se a terme a dos nivells:

a) En primer lloc, utilitzant el fet imposable per a **diferenciar els tributs entre les diferents categories tributàries entre si** (impostos, taxes i contribucions especials), ja que l'element diferenciador és, precisament, el seu fet imposable.

Exemple

Concretament, així pot constatar-se en l'article 2.2 de l'LGT, el qual defineix cada categoria tributària partint del seu fet imposable ("Taxes són els tributs el fet imposable dels quals...", "Contribucions especials són els tributs el fet imposable dels quals..." i "Impostos són els tributs exigits sense contraprestació el fet imposable dels quals...").

b) I en segon lloc, utilitzant el fet imposable per a **diferenciar cada tribut dins de les diferents categories tributàries**, ja que cadascun grava uns fets manifestadors de riquesa diferents en tant que no està permesa la doble imposició. Per això, encara que dos tributs puguin ser molt similars i fins i tot tenir un mateix objecte, el seu fet imposable sempre haurà de tenir algun element diferencial.

Exemple

Sobre aquest tema, pot veure's l'STC 37/1987, de 26 de març, en la qual el Tribunal Constitucional va admetre la procedència d'un impost andalús sobre terres infrautilitzades, el fet imposable del qual era la no-obtenció d'uns rendiments mínims establerts per un decret de la Junta d'Andalusia. Així, i encara que en el recurs es plantejava la doble imposició que podia representar aquest tribut en relació amb altres impostos (mentre que l'IBI, per exemple, també grava la titularitat de les terres o l'IRPF l'obtenció de rendiments), l'alt tribunal va considerar que, a pesar que poden tenir el mateix objecte (les terres), el concepte era diferent, ja que la manifestació de riquesa o capacitat econòmica gravada per cada tribut era totalment diferent.

No obstant això, cal tenir en compte que també pot donar-se el cas invers, és a dir, que dos o més tributs tinguin una mateixa matèria gravable però que la configuració dels seus fets imposables respongui a diferents circumstàncies, de manera que constitueixin figures tributàries independents.

Exemple

Aquest és el cas, per exemple, de l'IRPF, l'IS i l'IRNR, atès que la manifestació de capacitat econòmica és la mateixa (la renda) però les circumstàncies que constitueixen el seu fet imposable són diferents, en tant que en cada cas s'obté un subjecte diferent (concretament, una persona física resident, una persona jurídica i una persona física no resident, respectivament).

3) I finalment, en tercer lloc, el fet imposable serveix d'**índex o manifestació de capacitat econòmica**, en el sentit que, de conformitat amb l'article 3.1 de l'LGT, "l'ordenació del sistema tributari es basa en la capacitat econòmica de les persones obligades a satisfer els tributs". Així doncs, si bé aquesta funció guarda relació amb el conjunt de principis que ordenen el sistema tributari, està especialment vinculada amb el principi constitucional de capacitat econòmica, en virtut del qual, a l'hora d'establir un nou tribut, el legislador està obligat al fet que el seu fet imposable manifesti algun tipus de riquesa.

Per tant, podem entendre el fet imposable com el pressupòsit legitimador del tribut, la realització del qual serà l'indicatiu de l'existència de la capacitat econòmica necessària per a donar lloc a la imposició de l'obligació tributària principal.

3. Elements del fet imposable

Com s'ha pogut observar, les definicions legals dels fets imposables dels tributs no solen estar molt desenvolupades i tendeixen a ser especialment genèriques, per la qual cosa de vegades no és fàcil saber si els pressupòsits assenyalats han estat realitzats i si ha nascut l'obligació tributària principal.

Per això, és necessari que, a més de la mateixa definició legal del fet imposable, es tinguin en compte els diferents elements que en conformen l'estructura (l'element subjectiu i l'element objectiu), els quals solen estar regulats en altres preceptes normatius.

3.1. L'element subjectiu

Pot definir-se l'element subjectiu del fet imposable d'un tribut com aquell que es refereix a la persona o persones protagonistes de les circumstàncies que s'hi descriuen, per la qual cosa aquest element normalment predeterminedarà l'obligat o els obligats principals del tribut.

Evidentment, un dels aspectes més importants que ha de preveure la norma que estableix i configura el fet imposable d'un tribut és el **subjecte** que ha de resultar gravat després de la seva realització, la qual cosa en principi es determina establint una relació (de fet o jurídica) en la qual s'ha de trobar la persona que ha de satisfer-lo respecte al pressupòsit objecte del fet mateix. Com resulta lògic, en alguns casos, la persona a la qual la Llei fa recaure els efectes tributaris per la seva especial relació amb el fet imposable pot derivar-se directament de la definició del mateix pressupòsit de fet, ja que la relació que aquests subjectes mantenen amb el supòsit gravat permet considerar-los realitzadors del supòsit mateix.

Exemple

Una mostra d'aquests casos es troba en l'àmbit de l'IRPF, on el fet imposable és l'obtenció de renda per part dels contribuents (article 6.1 de la LIRPF). Conseqüentment, els subjectes gravats seran, òbviament, les mateixes persones físiques que obtinguin la renda i que puguin qualificar-se com a contribuents en relació amb aquest impost (de conformitat amb el que estableix l'article 7 de la mateixa Llei).

No obstant això, aquesta deducció no sempre és tan clara ni sempre és possible, atès que, per exemple, hi ha tributs en els quals concorren diverses persones en la realització del fet imposable. Aquestes persones poden actuar amb la mateixa intensitat i rellevància i resulta impossible, per tant, determinar la

L'element subjectiu en l'IS

Un altre exemple pot trobar-se en l'IS, en el qual, com es veia, l'article 4.1 del TRLIS assenyala que el fet imposable d'aquest impost el constitueix "l'obtenció de renda, qualsevol que en sigui la font o origen, pel subjecte passiu".

relació que ha d'entendre's significativa per a imputar al subjecte en qüestió la condició de contribuent, de manera que ha de ser la mateixa normativa la que ho determini de manera expressa.

Exemple

Sense anar més lluny, així ocorre en el cas de les transmissions patrimonials oneroses gravades per l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats (article 1.1 del RITPAJD), ja que és necessari que normativament es determini si serà l'adquirent o el transmissor el subjecte gravat (cosa que es detalla en l'article 8.a) del reglament esmentat, en què s'assenyala com a contribuent l'adquirent). Un altre exemple en el qual l'element objectiu no pot derivar-se directament del fet imposable pot trobar-se en la taxa derivada d'entrades de vehicles a través de les voreres i reserves de via pública per a l'aparcament exclusiu, la parada de vehicles i la càrrega i descàrrega de mercaderies de qualsevol classe (20.3.h) del TRLRHL, i és que, en els casos de lloguer (de pàrquings o habitatges), no queda clar qui serà el subjecte passiu. Per a això, cal acudir a l'article 23.1.a) del mateix TRLRHL, en el qual s'assenyala que, entre d'altres, els subjectes passius de les taxes seran aquells "que gaudeixin, utilitzin o aprofitin especialment el domini públic local en benefici particular", si bé l'article 23.2.d) estableix que "en les taxes establertes per la utilització privativa o l'aprofitament especial per a entrades de vehicles o carruatges a través de les voreres i per a la seva construcció, manteniment, modificació o supressió, els propietaris de les finques i locals a què donin accés aquestes entrades de vehicles, són els que poden repercutir, si escau, les quotes sobre els beneficiaris respectius".

Precisament, atenent la manera com concorre l'element subjectiu en la configuració del fet imposable, pot establir-se la distinció entre els **impostos reals** (que graven un pressupòsit de fet purament objectiu, és a dir, constitutivament autònom i independent de qualsevol element subjectiu) i els **impostos personals** (en els quals el fet imposable només pot constituir-se basant-se en una persona determinada); i és que és necessari que, en aquests últims, la determinació del pressupòsit gravat faci referència a un subjecte concret.

Exemple d'impost real i d'impost personal

Com a exemple d'impost personal en el qual apareix el contribuent com a part de la configuració del supòsit de fet pot esmentar-se el mateix IRPF, el fet imposable del qual, com s'ha vist, es descriu com "l'obtenció de renda per part del contribuent" (article 6.1 de la LIRPF). Per la seva banda, un exemple d'impost real en el qual no s'assenyala el contribuent com a part de la configuració del fet imposable (ja que no es detalla si el subjecte gravat serà l'oferent o el demandant) pot ser l'IVA, i és que simplement s'estableix que el supòsit gravat el constituïran "els lliuraments de béns i prestacions de serveis realitzats a l'àmbit espacial de l'impost per empresaris o professionals a títol oneros, amb caràcter habitual o ocasional, en el desenvolupament de la seva activitat empresarial o professional, fins i tot si s'efectuen en favor dels mateixos socis, associats, membres o partícips de les entitats que les realitzin".

Així mateix, una altra distinció que té lloc basant-se en la concurrència de l'element subjectiu és la que classifica els **impostos** en **subjectius** i **objectius**, de manera que els primers són aquells en els quals es 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 podrà modular-se en funció de la situació de cada subjecte passiu, mentre que en els impostos objectius aquestes circumstàncies no es tenen en compte.

Impostos subjectius/ objectius

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

Exemple d'impost subjectiu i d'impost objectiu

Com a exemple d'impost subjectiu pot esmentar-se l'IRPF, en el qual es tenen en compte les circumstàncies personals i familiars dels contribuents a l'hora de calcular-ne el mínim personal i familiar. Així mateix, a l'hora de determinar la base liquidable, poden considerar-se les pensions compensatòries a favor dels cònjuges establertes per sentència judicial ferma, de la mateixa manera que poden aplicar-se deduccions autonòmiques a la quota íntegra per ascendents majors d'edat. Per la seva banda, l'IVA és un impost objectiu, ja que les circumstàncies que es tenen en compte per a la quantificació del tribut mai no són relatives a la situació del subjecte passiu.

3.2. L'element objectiu

L'element objectiu del fet imposable pot definir-se com el supòsit previst per la normativa que, un cop materialitzat, origina el naixement de l'obligació tributària principal: el pagament de la quota tributària.

El segon dels grans elements que pot identificar-se com a configurador del fet imposable és el denominat *element objectiu*, el qual consisteix principalment en la descripció dels fets, actuacions o circumstàncies que, un cop realitzades, donaran lloc a la imposició d'un determinat tribut.

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

No obstant això, pot ser que la descripció del supòsit de fet imposable (és a dir, el seu aspecte objectiu) no faci referència expressa a l'element expressiu concret de riquesa gravat, o fins i tot pot resultar aliè, com ocorre, per exemple, en alguns casos en què es vol gravar el consum i s'estableix com a fet susceptible de gravamen la fabricació o el lliurament de béns o la prestació de serveis.

Així mateix, és important recordar que, si bé dos tributs poden recaure sobre un mateix bé (material o immaterial), el seu concepte ha de ser obligatòriament diferent, i és que en el nostre ordenament està totalment prohibida la doble imposició (tal com constaten la multitud de convenis internacionals signats per Espanya destinats a evitar-la i, més concretament, els articles 6.2 i 6.3 de la LOFCA –on es prohibeix a les CA establir tributs sobre fets imposables gravats per l'Estat o pels tributs locals–).

Fet imposable / element expressiu de riquesa gravat

Un exemple de no-correspondència entre el fet imposable i l'element expressiu de riquesa gravat són els IE, ja que, malgrat que es vulgui gravar el consum, l'article 5 de la Llei 38/1992, de 28 de desembre, assenyalava que el fet imposable dels impostos especials serà "la fabricació i importació dels productes objecte dels impostos esmentats dins l'àmbit territorial de la comunitat".

L'opinió jurisprudencial

A tall d'exemple, pot consultar-se l'STC 242/2004, de 16 de desembre, en la qual el Tribunal Constitucional va deixar clar que una mateixa activitat (en el cas plantejat, la construcció en domini públic) pot donar lloc a dues manifestacions de capacitat econòmica diferents i, per tant, a dos fets imposables independents (en concret, la concessió d'una llicència per a la realització d'obres, instal·lacions i construccions i la utilització privativa o l'aprofitament especial de béns del domini públic). Conseqüentment, en aquests supòsits, és procedent la imposició de dos tributs diferents, i és que, com ocorre en el cas en qüestió, el cost que provoca a l'Administració la concessió d'una llicència d'obres és diferent del cost que li genera la restricció de l'ús general dels béns de domini públic com a conseqüència d'una utilització privativa puntual o un aprofitament especial. Així doncs, malgrat tenir un mateix objecte, el tribunal va admetre la imposició de dues taxes.

Per la seva banda, també és important recordar que, malgrat que una llei reguladora d'un tribut tingui un article denominat "Fet imposable", pot donar-se el cas que el seu establiment sigui genèric, de manera que sigui necessari que altres preceptes o fins i tot textos normatius posteriors el despleguin i el concretin. A partir d'aquestes circumstàncies, és possible distingir entre els fets imposables de **caràcter específic** i els de **caràcter genèric**, de manera que els primers són aquells en els quals la descripció dels actes o pressupòsits gravats està perfectament detallada i els segons, els que, sense especificar expressament els fets o circumstàncies que generen el pagament de la quota tributària, queden inclosos en la seva delimitació global (és a dir, aquells que apareixen configurats per la norma atenent trets de caràcter general).

Exemples de fets imposables de caràcter genèric i de caràcter específic

Sense anar més lluny, un impost que té un fet imposable de caràcter genèric és l'IRPF, ja que els apartats 1 i 2 de l'article 6 de la LIRPF (titulat específicament "Fet imposable") simplement assenyalen que "constitueix el fet imposable l'obtenció de renda pel contribuent" i que componen aquesta renda "els rendiments del treball, els rendiments del capital, els rendiments de les activitats econòmiques, els guanys i pèrdues patrimonials i les imputacions de renda que s'estableixin per llei". Així doncs, és necessari el desenvolupament del concepte de cadascuna d'aquestes rendes per poder conèixer exactament el fet imposable de l'impost.

Com a exemple de fet imposable de caràcter específic pot citar-se el de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana (IIVTNU), el qual "grava l'increment de valor que experimentin aquests terrenys i que es posi de manifest a conseqüència de la transmissió de la propietat dels terrenys per qualsevol títol o de la constitució o transmissió de qualsevol dret real de gaudi, limitatiu del domini, sobre els terrenys referits" (*sic*).

De la mateixa manera, pot donar-se el cas que el legislador ofereixi diverses definicions complementàries del fet imposable d'un tribut en un mateix text legal, com ocorre, per exemple, als articles 4, 13 i 17 de la Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'impost sobre el valor afegit (tots ells, a més, amb el corresponent títol "fet imposable"). No obstant això, no significa que un tribut tingui diversos fets imposables ni que es configurin simultàniament diversos tributs (en el cas plantejat, tres impostos diferents), sinó que simplement s'estableixen diverses modalitats del fet imposable que es vol establir.

Exemple de diferents fets imposables d'un mateix tribut

En el cas plantejat, els esmentats articles 4, 13 i 17 de la LIVA es troben precisament dins del seu títol I, que porta per rúbrica “Delimitació del fet imposable”, si bé el 4 se circumscriu al capítol I (dedicat als “Lliuraments de béns i prestacions de serveis”), el 13 al capítol II (relatiu a les “Adquisicions intracomunitàries de béns”) i el 17 al capítol III (que regula les “Importacions de béns”). Així, i encara que cadascun d'aquests articles estigui expressament titulat “Fet imposable”, no es configuren tres tributs diferents ni tres fets imposables d'un mateix tribut, sinó que cadascun d'ells defineix un conjunt d'actes i circumstàncies que conformen el fet imposable general de l'IVA.

Per això, com assenyala l'article 1 de la Llei esmentada, l'IVA “és un tribut de naturalesa indirecta que recau sobre el consum i grava, en la forma i les condicions previstes en aquesta Llei, les operacions següents:

- a. Els lliuraments de béns i prestacions de serveis efectuats per empresaris o professionals.
- b. Les adquisicions intracomunitàries de béns.
- c. Les importacions de béns”.

Finalment, per raons bàsicament històriques, també pot ocórrer que en la Llei d'un impost es configuren diversos fets imposables i, per tant, diferents impostos; tal com passa en el TRLITPAJD. Aquí, i encara que el mateix nom de la Llei parli d'un sol tribut, s'estableixen, en realitat, tres impostos diferents: un de relatiu a les transmissions patrimonials oneroses, un de relacionat amb les operacions societàries i un altre que grava els actes jurídics documentats.

En qualsevol cas, el que és comú a 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 diferent naturalesa, concretament de l'aspecte material, l'espacial, el temporal i el quantitatiu.

3.2.1. L'aspecte material

Pel que fa al primer dels aspectes que componen l'element objectiu del fet imposable, l'aspecte **material**, cal assenyalar que consisteix en els fets, les circumstàncies o les situacions que, un cop realitzades, originen el naixement de l'obligació tributària principal. Conseqüentment, s'hi plasma la riquesa o manifestació de capacitat econòmica que grava un tribut, i és que, com s'ha vist, una cosa és el concepte del tribut (és a dir, l'acte o pressupòsit de fet en si mateix) i una altra la manifestació de capacitat econòmica susceptible d'imposició.

L'objecte jurídic i la riquesa imposable

En aquest punt, hi ha jurisprudència consolidada i doctrina (en què es troben autors com **Ferreiro Lapatza** o **Pérez Royo**) que parlen d'“objecte del tribut” (com podria ser l'obtenció de renda pel contribuent en el cas de l'IRPF) i de “riquesa imposable” (que, en el cas plantejat, seria la renda en si mateixa), la qual cosa resulta de summa rellevància a l'hora de valorar els supòsits susceptibles de doble imposició¹².

⁽¹²⁾Sobre aquest tema, vegeu l'FJ 11 de l'STC 14/1998 o l'FJ 14 de l'STC 233/1999.

No obstant això, en la descripció dels diferents fets imposables que fa la normativa només s'acostuma a fer referència a les concretes situacions que comporten el naixement de l'obligació tributària principal, les quals solen ser de

caràcter econòmic (com la propietat de béns i drets), **jurídic** (com la constitució d'una societat), relatives a alguna activitat que comporti l'obtenció de **llicència administrativa** (com la realització d'obres) o relatives a una determinada **qualitat o condició personal** (com la transmissió d'un títol nobiliari).

Per això, i considerant que aquest aspecte acostuma a ser l'únic que es recull de manera expressa en regular el "fet imposable", és necessari conèixer la resta dels seus elements i aspectes per a poder-ne valorar, en cada cas, la configuració completa.

De totes maneres, cert és que serà aquest aspecte material el que configurarà amb caràcter general la resta d'elements del tribut, de la mateixa manera que serà el que en justifiqui la procedència i el que, en gran mesura, en permeti la identificació.

Com s'ha vist, en funció de com estiguin descrites les circumstàncies de l'aspecte material, serà possible distingir els **fets imposables de caràcter específic i els de caràcter genèric**, encara que també cal destacar que, a partir d'aquest aspecte, es podran dividir entre els de caràcter simple i els de caràcter complex.

En concret, els **fets imposables de caràcter simple** són aquells que estan constituïts per un únic acte o situació que té lloc de manera aïllada (com pot ser una compravenda en el cas del gravamen de TPO), mentre que els **fets imposables de caràcter complex** es componen d'una sèrie de circumstàncies o actuacions que junts conformen el pressupòsit gravat general (com ocorre en el cas de l'IRPF, que grava el conjunt de rendes obtingudes pel contribuent al llarg del període impositiu).

Finalment, una altra distinció que pot fer-se a partir de l'aspecte material (concretament valorant la manifestació de riquesa gravada) és la que classifica els impostos entre **directes i indirectes** des d'un **punt de vista econòmic**, ja que, com el seu propi nom indica, seran directes els que s'apliquin en funció d'un determinat índex directe de capacitat econòmica (és a dir, que gravin directament la capacitat econòmica de les persones o entitats –prenent en consideració els seus propis béns o ingressos–) i seran indirectes els que utilitzin un índex de referència d'aquest caràcter. Així, mentre que la matèria gravada pels primers normalment serà 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 matèria susceptible d'imposició en els segons serà, per excel·lència, el consum.

Classificacions del fet imposable

Igual que ocorre amb els impostos, les diferents classificacions dels fets imposables no són exclouents, és a dir, són compatibles entre si.

Supòsit problemàtic

La distinció entre els impostos directes i indirectes sempre ha estat, amb diferència, la que més confusió i desacords ha plantejat, i és que, a part que té barems de classificació de naturalesa diferent, planteja alguns problemes respecte a la catalogació que fa la normativa d'alguns impostos. Així, per exemple, l'article 1 del TRLITPAJD qualifica l'ITPAJD com un tribut de naturalesa indirecta, si bé és evident que el subjecte passiu no gaudeix de cap facultat per a reclamar l'import pagat i que l'índex de capacitat econòmica utilitzat és de caràcter directe (concretament, i en última instància, el patrimoni).

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

En aquest punt, cal destacar que, tradicionalment, la distinció entre els impostos directes i indirectes també s'ha dut a terme **des d'un punt de vista jurídic**, de manera que en aquests casos s'ha valorat la possibilitat de repercussió jurídica de la càrrega tributària. Així, els primers seran aquells en els quals el pagament de la quota tributària recaurà sobre una persona determinada que no tindrà cap dret legal a rescabalar-se, mentre que, en els segons, el subjecte que hagi de suportar l'obligació principal podrà exigir el reemborsament de la quantia liquidada a un tercer.

3.2.2. L'aspecte espacial

Per la seva banda, l'**aspecte espacial** consisteix en el lloc on es produeix o 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 i, en cas que hi hagi dues lleis que ho prevegin, l'ens públic amb competència per a poder-lo exigir.

Per això, l'exigència d'un tribut no només se supedita al fet que el seu fet imposable s'hagi dut a terme dins de l'àmbit de poder de l'ens públic que el va crear, sinó que també depèn de les normes que regulen l'aplicació de la normativa tributària a l'espai.

En concret, haurà de prestar-se especial atenció 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.

La importància interna de l'aspecte espacial

Prova de la importància interna d'aquest aspecte espacial són els mateixos apartats *a)* i *b)* de l'article 9 de la LOFCA, els quals estableixen que, a més de respectar els tributs establerts per l'Estat i els ens locals, els tributs que exigeixin les comunitats autònomes:

"a) No poden subjectar elements patrimonials situats, rendiments originats ni despeses realitzades fora del territori de la respectiva comunitat autònoma.

b) No poden gravar, com a tals, negocis, actes o fets celebrats o realitzats fora del territori de la comunitat impositora, ni la transmissió o exercici de béns, drets i obligacions que no hagin nascut ni hagin de complir-se en aquest territori o que el seu adquirent no hi resideixi¹³."

⁽¹³⁾Sobre aquest tema, vegeu també els apartats 2 i 3 de l'article 6 de la LOFCA.

Així doncs, és de summa importància que les lleis que estableixin els tributs determinin clarament el lloc de producció dels fets imposables corresponents, i és que, en definitiva, és l'element espacial el que permet conèixer si algun ens públic té competència per a reclamar-ne l'exigència i, en cas de dubte, la determinació.

3.2.3. L'aspecte temporal

En relació amb l'aspecte temporal del fet imposable, pot realitzar-se una primera aproximació entenent-lo com la dimensió de temps en la qual té lloc la materialització dels pressupòsits gravats pel tribut, és a dir, com el període durant el qual els actes o circumstàncies previstos en el fet imposable es realitzen de manera íntegra.

No obstant això, s'ha de tenir en compte que no tots els fets imposables tenen les mateixes característiques pel que fa a aquest aspecte, ja que hi ha tributs que tenen un fet imposable que consisteix en un acte concret que té un principi i un final determinats (com pot ser el cas de l'IVA –que grava els lliuraments de béns, les prestacions de serveis, les adquisicions intracomunitàries de béns i les importacions de béns–) i n'hi ha uns altres en els quals no es pot concretar quan conclourà la seva situació gravada (com ocorre, per exemple, en l'IBI –el fet imposable del qual és la titularitat d'una sèrie de drets sobre els béns immobles rústics i urbans i sobre els immobles de característiques especials–).

Així, mentre que l'aspecte temporal en els tributs de la primera classe (els denominats **tributs instantanis**) és clar, resulta del tot necessari que la Llei el determini en el cas dels **tributs periòdics** (és a dir, que fraccioni la continuïtat de què gaudeixen els seus fets imposables), la qual cosa, una vegada feta, és el que es denomina **període impositiu**.

Evidentment, conèixer l'instant en el qual s'entendrà realitzat el fet imposable és important per a poder conèixer el moment en el qual naixerà l'obligació tributària principal, és a dir, el moment en el qual es produirà la **meritació del tribut**.

3.2.4. L'aspecte quantitatiu

Finalment, l'aspecte **quantitatiu** del fet imposable fa referència a la quantitat o mesura en la qual es realitza, és a dir, la seva quantia, el seu volum o la seva intensitat. Tanmateix, ha de precisar-se que el que es mesura no és el fet imposable en si mateix (per exemple, en el cas del gravamen de 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 resultar 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 per la quantitat de rendes percebudes– es calcula aplicant un tipus progressiu a la base liquidable), encara que certament hi ha fets imposables en els quals aquesta dimensió quantitativa no tindrà 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

Vegeu també

En relació amb la meritació dels tributs, vegeu l'apartat "La meritació del tribut" d'aquest mòdul.

La taxa per l'expedició o renovació del DNI

Concretament, de conformitat amb l'habilitació prevista en 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.

bé contingut en el fet imposable susceptible de mesurament sempre es materialitzarà amb el mateix grau o quantia (raó per la qual, en el cas plantejat, el seu import ja queda establert en la mateixa normativa).

Així doncs, amb aquest últim aspecte, queden tractats tots els elements que integren el fet imposable, la qual cosa és de summa rellevància a l'hora de determinar les diferents característiques d'un tribut determinat. Per això, s'ofereix a continuació un quadre resum amb els seus trets de caràcter principal:

Elements del fet imposable

Element subjectiu

Relació (de fet o jurídica) entre un subjecte i les circumstàncies descrites en l'aspecte material del fet imposable que determinarà la persona o persones que les han de materialitzar.

Element objectiu

Conjunt d'actes o situacions la realització dels quals dona lloc al naixement de l'obligació tributària principal. Aquest element es compon de quatre aspectes diferents: el material, l'espacial, el temporal i el quantitatiu.

Aspecte material: pressupòsit de fet que es té en compte per a establir un tribut i que comporta una manifestació de capacitat econòmica.

Aspecte espacial: lloc on es produeix o es realitza el fet imposable.

Aspecte temporal: dimensió de temps en la qual té lloc la materialització dels pressupòsits gravats per un tribut.

Aspecte quantitatiu: quantitat o mesura en la qual es realitza el fet imposable, és a dir, la seva quantia, el seu volum o la seva intensitat.

De tota manera, per acabar de completar l'estudi del concepte del fet imposable en si mateix, cal dedicar una especial atenció als denominats *supòsits de no-subjecció*, de la mateixa manera que hauran de tractar-se mínimament les exempcions tributàries.

4. Els supòsits de no-subjecció

No es pot completar l'estudi del fet imposable dels tributs sense abans dedicar una especial atenció als elements que en realitzen la delimitació negativa, el primer dels quals són els supòsits de no-subjecció.

Així, com reconeix el mateix article 20.2 de l'LGT, "la Llei pot completar la delimitació del fet imposable mitjançant la menció 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 quedar fora de la seva òrbita, hi guarden certa proximitat¹⁴.

⁽¹⁴⁾Article 20.2 de l'LGT.

En concret, els **supòsits de no-subjecció** consisteixen en situacions en les quals el fet imposable d'un tribut no té lloc, però que, pel fet d'estar íntimament relacionats, la Llei decideix deixar clar que no estan subjectes a gravamen. Per tant, és evident que la seva principal funció és **aclarir la definició del fet imposable mitjançant la seva delimitació negativa**.

Efectes jurídics dels supòsits de no-subjecció

S'ha de tenir en compte que el fet, actuació o circumstància previst en un supòsit de no-subjecció està 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 subjecció al tribut (ja que simplement el supòsit gravat per aquest no tindrà lloc).

Exemple de la funció aclaridora

Un exemple de la funció aclaridora dels supòsits de no-subjecció pot trobar-se en l'impost sobre vehicles de tracció mecànica, ja que, si bé l'article 92.1 del TRLRHL assenyala que el seu fet imposable serà "la titularitat dels vehicles d'aquesta naturalesa, aptes per a circular per les vies públiques, qualsevol que sigui la seva classe i categoria", l'article 92.3.a) puntualitza que no hi estaran subjectes "els vehicles que, havent estat donats de baixa en els registres per antiguitat del model, puguin ser autoritzats per a circular excepcionalment en ocasió d'exhibicions, certàmens o carreres 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 a evitar qualsevol tipus de confusió.

Conseqüentment, sembla evident que les normes que compreguin els supòsits aquí estudiats no aporten cap novetat a l'ordenament jurídic, ja que, en realitat, tenint en compte que recullen actuacions o circumstàncies que igualment queden fora del fet imposable d'un tribut, es limiten a reiterar que aquestes situacions no comportaran cap tipus de conseqüència jurídica. Per aquest motiu, alguns autors han posat en dubte la seva pròpia naturalesa jurídica, si bé, tenint en compte la confusió que es podria generar per la seva proximitat amb el fet imposable, aquestes normes resulten necessàries.

5. Les exempcions tributàries

5.1. Concepte

Tal com s'apuntava, cal tancar l'estudi del fet imposable dels tributs analitzant l'últim dels elements que podrà formar part de la seva delimitació negativa, ja que les exempcions tributàries estableixen supòsits excepcionals que, a pesar que quedin inclosos en la definició del fet imposable, no tindrà lloc l'obligació de pagament de la quota tributària.

Així, com assenyalava l'article 22 de l'LGT, "són **supòsits d'exempció** aquells en què, **malgrat que es realitzi el fet imposable, la Llei exigeix del compliment de l'obligació tributària principal¹⁵**".

⁽¹⁵⁾Article 22 de l'LGT.

No obstant això, malgrat la redacció clara de l'LGT, cal fer una lleu puntualització en relació amb les conseqüències que comporta la redacció dels supòsits aquí descrits, i és que, no és que en aquests supòsits s'exoneri de l'obligació de pagament de la quota tributària, sinó que aquesta mai arriba a existir.

Així, mentre que la Llei que estableix el fet imposable d'un tribut vincula a la realització del fet mateix el naixement de l'obligació tributària principal, la norma que fixa un supòsit d'exempció vincula a la seva materialització el no-naixement d'aquest deure, de manera que, en certa manera, es limita a anul·lar els efectes de la Llei creadora del fet imposable en determinats casos concrets. Per tant, sembla que, fins a cert punt, les exempcions manquen d'entitat per si mateixes, en tant que precisen l'existència d'una llei prèvia per tal de determinar un supòsit concret del fet imposable que aquesta estableix i impedir les conseqüències jurídiques que preveu.

De tota manera, mentre que les exempcions no deixen de determinar l'abast del deure de contribuir i d'afectar elements essencials del tribut (limitant, concretament, les conseqüències del fet imposable), és evident que ambdues normes hauran de tenir **rang de llei**, la qual cosa, a més d'estar previst en la mateixa Constitució, ha estat recollit expressament per la mateixa LGT.

Supòsit d'exempció / supòsit de no-subjecció

Precisament, aquesta relació necessària entre ambdues lleis és la que diferencia en major mesura els supòsits d'exempció dels de no-subjecció, ja que, si bé en cap cas té lloc el naixement de l'obligació principal, en els supòsits no subjectes no es produeix la realització del fet imposable (atès que queden fora del seu àmbit objectiu). Per això, una altra diferència es troba en la seva veritable naturalesa jurídica, ja que, si la norma que estableix el supòsit de no-subjecte no existís, no ocorreria res (en tant que és simplement aclaridora), però si no existís la que estableix l'exempció, naixeria l'obligació tributària principal.

No obstant això, cal destacar en aquest punt la polèmica interpretació que va fer el Tribunal Constitucional sobre l'abast d'aquesta reserva de llei, la qual, plasmada a l'STC 6/1983, de 4 de febrer, ha estat reiterada en diferents ocasions (com a l'STC 42/1983, de 18 de maig, o a l'STC 51/1983, de 14 de juny).

Sobre aquest tema, malgrat reconèixer l'exempció com a element essencial del tribut (amb la qual cosa se sotmet així la seva creació a la reserva de llei), l'alt Tribunal va considerar que només el seu establiment o ampliació quedava cobert pel principi de legalitat, de manera que els altres aspectes relacionats amb la seva regulació (així com la seva reducció o supressió) podien incloure's en altres normes amb el mateix rang però diferents de la Llei (com ara un decret llei).

Precisió conceptual

En aquest punt, cal tenir en compte que l'article 134.2 de la CE fa referència als "beneficis fiscals" i no només a les "exempcions", ja que aquestes, que es caracteritzen per impedir el naixement de l'obligació tributària principal, simplement són una classe de beneficis fiscals (on també hi ha les reduccions, les deduccions, etc.). En qualsevol cas, del que no hi ha cap dubte és que, en aquests casos, **l'aplicació de l'analogia està totalment prohibida**, i és que, sense anar més lluny, així ho assenyalava de manera expressa l'article 14 de l'LGT ("No s'admet l'analogia per a estendre més enllà dels seus termes estrictes l'àmbit del fet imposable de les exempcions i altres beneficis o incentius fiscals").

Finalment, cal recordar que també resulten clares les previsions de l'article 134.2 de la CE, en virtut del qual la quantia que deixi de recaptar-se com a conseqüència dels beneficis fiscals que afectin els tributs haurà de constar anualment en els Pressupostos Generals de l'Estat.

5.2. Classes

Basant-nos en els diferents aspectes i característiques de les exempcions, es poden elaborar diverses catalogacions, si bé les que destaquen són les que es fan en funció dels motius en els quals la Llei centra l'establiment dels diferents supòsits i les que es distingeixen atenent-ne l'abast quantitatiu.

Així, en relació amb les primeres categories, poden distingir-se dues classes d'exempció:

1) En primer lloc, hi ha les denominades **exempcions subjectives**, en virtut de les quals s'exonera de l'obligació tributària principal determinats subjectes que realitzen el fet imposable.

Exemple d'exempcions subjectives

Així ocorre, entre d'altres, en el cas de l'IS, ja que l'article 9.1.c) del TRLIS preveu que estaran exempts de complir l'obligació tributària principal el Banc d'Espanya, els Fons de garantia de dipòsits i els Fons de garantia d'inversions.

La reserva de llei en els beneficis fiscals

En particular, l'article 133.3 de la CE estableix que "qualsevol benefici fiscal que afecti els tributs de l'Estat ha d'establir-se en virtut d'una llei". Per la seva banda, mentre que l'apartat a) de l'article 8 de l'LGT assenyalava que la delimitació del fet imposable es regula en tot cas per llei, l'apartat d) afegeix que també és necessària per al següent: "l'establiment, modificació, supressió i pròrroga de les exempcions, reduccions, bonificacions, deduccions i altres beneficis o incentius fiscals".

La interpretació del TC de la reserva de llei

En concret, el TC ha assenyalat que "en el sistema constitucional espanyol no regeix de manera absoluta el principi de legalitat per a tot el que es refereix a la matèria tributària [...] per la qual cosa la reserva de llei es limita a la creació dels tributs i a la seva configuració essencial, dins de la qual pot situar-se genèricament l'establiment d'exempcions i bonificacions tributàries, però no qualsevol altra regulació d'aquestes, ni la supressió d'exempcions o la seva reducció o la de les bonificacions, perquè això últim no constitueix una alteració dels elements essencials del tribut". (FJ 6 de l'STC 6/1983, de 4 de febrer).

2) En segon lloc, i per contraposició, hi ha les anomenades **exempcions objectives**, on simplement s'exclou el naixement de l'obligació de pagament de la quota tributària en determinats supòsits inclosos en el fet imposable (sigui qui sigui el que els realitzi).

Exemple d'exempcions objectives

Un exemple d'exempció objectiva pot trobar-se en l'IVA, en què l'article 20.2 de la LIVA eximeix de l'impost: "les prestacions de serveis d'hospitalització o assistència sanitària i les altres relacionades directament amb aquestes realitzades per entitats de dret públic o per entitats o establiments privats en règim de preus autoritzats o comunicats".

Per la seva banda, en funció de l'**abast quantitatiu**, es poden diferenciar:

1) Les **exempcions totals**, en les quals s'exonera l'obligat tributari de la totalitat del deure de pagament de la quota tributària (és a dir, les que, en puritat de concepte, són les autèntiques exempcions).

Exemple d'exempció total

Així ocorre, per exemple, en el cas de l'IAE, ja que, com assenyalava l'article 82.g) del TRLRHL, estarà del tot exempta de l'impost la Creu Roja Espanyola.

2) 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.

No obstant això, en realitat, els elements que componen aquesta categoria no constitueixen exempcions en sentit estricte, ja que, com consta en la seva pròpia definició legal, comporten que el naixement de l'obligació principal no tingui lloc. Així doncs, més que exempcions en si mateixes, es tracta d'altres beneficis de caràcter fiscal, encara que, en presentar l'estructura normativa pròpia de les exempcions i atenuar la quantia de la quota tributària, se'ls ha concebut freqüentment com una categoria de les excepcions (però s'han anomenat, això sí, *exempcions parcials*).

Exemple d'exempció parcial

Un exemple d'exempció parcial pot trobar-se en l'IRPF, ja que les pensions compensatòries a favor del cònjuge i les anualitats per aliments satisfetes per decisió judicial (amb excepció de les fixades en favor dels fills del contribuent) poden ser objecte de reducció de la base imposable (article 55 de la LIRPF). Així mateix, com a exempció d'un supòsit concret que integra el fet imposable, pot esmentar-se la que es preveu en relació amb l'obtenció d'indemnitzacions com a conseqüència de responsabilitat civil per danys personals, en la quantia legal o judicialment reconeguda (article 7.d) de la LIRPF).

5.3. La meritació de les exempcions

Finalment, per acabar l'estudi de les exempcions, cal dedicar un últim apartat a especificar el moment en el qual tindrà lloc la **meritació**, el qual, tenint en compte que les excepcions consisteixen en la previsió d'un pressupòsit (normalment inclòs en el fet imposable d'un tribut) al qual la Llei vincula el no-

Les exempcions mixtes

Entre les exempcions subjectives i objectives, alguns autors consideren que hi ha una tercera categoria composta per les **exempcions mixtes**, és a dir, per aquelles en les quals s'eximeix de l'obligació tributària principal determinats subjectes que realitzen supòsits concrets del fet imposable. No obstant això, cert és que, en definitiva, aquestes exempcions no deixen de ser objectives, ja que el subjecte en qüestió no assumeix la posició jurídica de titular de l'exempció, sinó que passa a constituir un element constituït del pressupòsit eximit. Per exemple, estaran exempts de qualsevol modalitat de l'ITPAJD "els actes relatius a les garanties que prestin els tutors en garantia de l'exercici dels seus càrrecs".

Altres classificacions

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

naixement de l'obligació tributària principal, sembla lògic que es donarà en l'instant en el qual es produeixi el supòsit esmentat (i, per tant, **en el moment en què es materialitzi el fet imposable del tribut al qual s'associen**).

No obstant això, cert és que aquest raonament no sempre resultarà tan clar ni tan evident, ja que, en alguns casos, l'exempció es vincula a alguns comportaments anteriors a la realització del mateix fet imposable (com ocorre en l'exempció parcial de l'IS consistent en la deducció de la quota íntegra per inversió en activitats de recerca i desenvolupament i innovació tecnològica –R+D+I–¹⁶) o fins i tot a comportaments futurs (com és el cas de l'exempció en l'IRPF dels guanys patrimonials obtinguts per la transmissió de l'habitatge habitual si es reinverteixen en un altre¹⁷).

⁽¹⁶⁾Article 35 del TRLIS.

⁽¹⁷⁾Article 38 de la LIRPF.

Conseqüentment, és evident que en aquests casos el pressupòsit previst per les exempcions no té lloc en el moment de la meritació del tribut al qual s'associen, però també és cert que no té sentit situar-ne la meritació en l'instant en què es produeixin les circumstàncies que preveuen.

Exemple

Així, per exemple, encara que la meritació de la deducció per inversió en activitats d'R+D+I es produeixi abans de la meritació de l'IS (que tindrà lloc l'últim dia del període impositiu), l'efecte principal de l'exempció no es pot generar quan aquestes inversions es materialitzin, i és que no es pot impedir el naixement d'una obligació que, en qualsevol cas, encara no existiria¹⁸.

⁽¹⁸⁾Articles 26.1 i 27.1 del TRLIS.

Per la seva banda, en les exempcions vinculades a supòsits futurs, la lògica és encara més complexa, i és que en el moment en què té lloc el fet imposable (i, per tant, el naixement de l'obligació de pagament de la quota tributària), encara no s'ha realitzat el supòsit que comporta l'exempció. No obstant això, la meritació d'aquestes exempcions no pot situar-se en la realització del pressupòsit concret que preveuen, ja que això comportaria que naixés l'obligació tributària principal i, en un futur, si el pressupòsit exonerador es produís, que l'obligat tributari pogués reclamar l'import liquidat.

A més, el concepte mateix d'*exempció* parteix del no-naixement de l'obligació de pagament de la quota tributària, per la qual cosa, en aquests casos, la meritació també ha de situar-se en el moment de la meritació del tribut (sens perjudici, és clar, que en un futur es comprovi la materialització del pressupòsit exonerador i, si no s'ha realitzat, que es reclami l'obligació principal corresponent).

La cautela de l'LGT respecte de les exempcions futures

De fet, prova d'aquestes consideracions és la cautela prevista per l'article 79.3 de l'LGT, on s'estableix que "sempre que la llei concedeixi un benefici fiscal en la qual la seva efectivitat definitiva depengui de l'ulterior compliment per part de l'obligat tributari de qualsevol requisit exigint per aquella, l'Administració tributària ha de fer figurar l'import total de la liquidació que s'hauria hagut de girar si no existís el benefici fiscal, fet que els titulars dels registres públics corresponents han de fer constar per nota marginal d'afecció".

Així doncs, en qualsevol cas, la **meritació de les exempcions** tindrà lloc en el moment en què es produeixi la meritació del tribut (que normalment serà quan es materialitzi el fet imposable), és a dir, en l'instant en què s'origini el naixement de l'obligació tributària principal.

No obstant això, precisament perquè la meritació de les exempcions té lloc quan es produeixen els fets imposables, s'ha de tenir en compte que, malgrat que no neixi l'obligació tributària principal, es produeix la subjecció al tribut, de manera que únicament s'exclou un deure dels que componen la relació juridicotributària però no aquesta en si mateixa.

Conseqüentment, res impedirà que l'Administració conservi intactes les seves potestats de comprovació i inspecció de la situació tributària de l'obligat exempt, de manera que aquest obligat haurà de suportar els deures formals o fins i tot materials que se'n puguin derivar.

Justament, aquesta és una altra de les diferències més rellevants entre els supòsits de no-subjecció i les exempcions tributàries, ja que en els primers no es produeix el fet imposable i, per tant, no pot existir subjecció a cap tribut.

Per això, tenint en compte que només en les exempcions queden intactes les obligacions derivades de la subjecció d'un acte, situació o circumstància a un tribut, és fonamental que es diferenciïn clarament aquests supòsits dels de no-subjecció, encara certament poden presentar-se casos una mica confusos en els quals fins i tot la mateixa normativa comet errors de catalogació.

Exemple d'error de catalogació

Un exemple d'error per part de la normativa a l'hora de categoritzar un supòsit de no-subjecció pot trobar-se a l'article 104.3 del TRLRHL, el qual, titulat "Naturalesa i fet imposable. Supòsits de no-subjecció", assenyala que "no es produeix la subjecció a l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana en els supòsits d'aportacions de béns i drets realitzades pels cònjuges a la societat conjugal, adjudicacions que es verifiquin a favor seu i en paga d'aquestes aportacions i transmissions que es facin als cònjuges en paga dels seus havers comuns". D'aquesta manera, i tenint en compte que, conforme a l'apartat 1 del mateix article 104, l'IIVTNU "és un tribut directe que grava l'increment de valor que experimentin aquests terrenys i es posi de manifest a conseqüència de la transmissió de la propietat dels terrenys per qualsevol títol o de la constitució o transmissió de qualsevol dret real de gaudi, limitatiu del domini, sobre els referits terrenys", és evident que els supòsits previstos per l'apartat 3 formen part del fet imposable, per la qual cosa, en lloc de quedar fora del seu àmbit objectiu, se'ls exclou del naixement de l'obligació tributària per les seves circumstàncies especials. Així doncs, no és que es tracti de supòsits de no-subjecció, sinó que clarament constitueixen exempcions.

Finalment, tenint en compte que els obligats tributaris poden planificar la seva situació fiscal basant-se en les exempcions reconegudes i que el pressupòsit previst per aquestes pot produir-se amb caràcter previ a la seva meritació, cal destacar que la doctrina i la jurisprudència pròpia s'han plantejat si en aquesta matèria poden escaure els denominats *drets adquirits*, és a dir, si pot operar la

Abast de les exempcions

Cal tenir present que les exempcions tributàries únicament exclouen el naixement de l'obligació tributària principal (és a dir, el pagament de la quota tributària), de manera que, en tenir lloc la realització d'un fet imposable, no existeixen de la subjecció al tribut (una altra de les seves principals diferències respecte als supòsits de no-subjecció).

possibilitat que, una vegada prevista una exempció, s'hagi de reconèixer els beneficiaris que la gaudien o que estiguessin en condicions de fer-ho encara que aparegui una modificació normativa que la redueixi o que fins i tot la suprimeixi.

No obstant això, cal considerar que el significat mateix de l'exempció parteix del concepte del fet imposable, ja que la seva principal finalitat és la de completar la configuració d'aquest fet, de manera que, lluny de generar un dret subjectiu que entri a formar part del patrimoni del subjecte passiu i que sigui font de drets adquirits, es predica exclusivament respecte d'una relació jurídica obligacional concreta.

De fet, a part de no figurar en l'enumeració de drets i garanties dels obligats tributaris prevista en l'article 34.1 de l'LGT, així ho ha reconegut expressament el mateix TC, el qual ha recordat que, quant a beneficis fiscals, les exempcions estan supeditades al principi de reserva de llei i, per tant, no imposen cap obstacle o limitació a la mutabilitat essencial de l'ordenament jurídic¹⁹.

⁽¹⁹⁾Sobre aquest tema, pot veure's l'STC 27/1981, la 6/1983, la 42/1986 o la 65/1987.

Així doncs, en el cas que una llei modifiqui o suprimeixi una exempció, hauran d'aplicar-se les seves previsions a partir del moment en què entri en vigor, de manera que les exempcions meritades abans quedaran intactes basant-se en el principi d'irretroactivitat i les eventuais meritacions posteriors hauran d'adaptar-se a la normativa vigent.

La meritació de l'exempció com a clau de l'aplicació de la normativa

En qualsevol cas, cal tancar aquest apartat remarcant que també escauria l'aplicació de la nova normativa en el supòsit que determinades exempcions exigissin comportaments del subjecte passiu abans de la seva meritació, encara que el TS ha assenyalat que en aquestes situacions no hauran d'entendre's extingides per lleis posteriors amb clàusules genèriques de derogació o supressió, sinó que, en virtut de la seguretat jurídica i de la certesa del dret, hauran d'existir derogacions expresses (STS de 25 d'abril de 1995 o de 15 d'octubre de 1998).

6. La meritació del tribut

Finalment, amb la finalitat de completar aquest estudi general del fet imposable, convé dedicar un últim apartat a la meritació dels tributs, que, com es veurà, consisteix en el moment en el qual la Llei considera materialitzat el fet imposable i, per tant, es genera el naixement de l'obligació de pagament de la quota tributària.

6.1. Concepte

De conformitat amb l'article 21.1 de l'LGT, la **meritació** dels tributs "és el moment en el qual s'entén realitzat el fet imposable i en el qual es produeix el naixement de l'obligació tributària principal".

Així, com resulta lògic, la normativa ha establert que el **naixement de l'obligació tributària principal** (el pagament de la quota tributària) tindrà lloc quan s'hagi realitzat l'últim dels elements que configuren el fet imposable d'un tribut, si bé, tenint en compte les seves notables conseqüències, és de summa rellevància que la normativa determini exactament el moment en el qual es produirà.

De fet, així es desprèn de l'article 8.a) de l'LGT al preveure expressament la reserva de llei tributària per a la seva delimitació, i és que, malgrat que forma part de l'estructura del fet imposable, enumera ambdós elements de manera diferenciada. De totes maneres, és cert que la necessitat que la Llei determini expressament la meritació no és la mateixa en tots els tributs, ja que, tenint en compte les característiques dels tributs instantanis, sembla lògic que només seran els periòdics els que podran donar lloc a confusió.

En aquest sentit, com s'ha vist, els **tributs instantanis** són aquells en els quals el fet imposable consisteix en un determinat acte o situació que té un principi i un fi clarament determinats, de manera que és precisament a la realització d'aquestes actuacions o circumstàncies que la Llei vincula el naixement de l'obligació tributària principal.

Exemple

Un cas clar de tribut instantani és l'ITPAJD en relació amb el gravamen de TPO, que grava les transmissions patrimonials oneroses per actes *inter vivos* de tota classe de béns i drets que integrin el patrimoni de les persones físiques o jurídiques i la constitució de drets reals, préstecs, fiances, arrendaments, pensions i concessions administratives. Així, és evident que el seu fet imposable té un inici i un final clarament determinats, per la qual cosa, com és lògic, la seva meritació tindrà lloc el dia en què es realitzi l'acte o contracte gravat²⁰.

Exemple de la determinació del moment de la meritació

En l'ISD, en relació amb l'adquisició de béns i drets per donació o qualsevol altre negoci jurídic *inter vivos* a títol gratuït, l'article 24.1 de la LISD estableix que la meritació tindrà lloc "el dia en què es produeixi o celebri l'acte o contracte".

⁽²⁰⁾Articles 7 i 49.1.a) del TRLIT-PAJD.

No obstant això, és cert que no en tots els tributs d'aquesta classe la meritació es produirà en el moment de la realització expressa del fet imposable, sinó que en alguns casos la llei ha optat per fixar-la en relació amb la materialització d'alguna circumstància suficientment significativa.

Exemple de materialització d'una circumstància

Un dels impostos instantanis en els quals la meritació no té lloc en el moment exacte de la realització completa del fet imposable és l'ISD, ja que, si bé en relació amb les successions, el fet imposable el constitueix l'adquisició de béns i drets per herència, llegat o qualsevol altre títol successori, la meritació es produeix el dia de la defunció del causant²¹.

(21) Articles 3.1.a) i 24.1 de la LISD.

Per la seva banda, ha de recordar-se que els fets imposables dels **tributs periòdics** es duen a terme al llarg del temps de manera indeterminada, és a dir, que no pot conèixer-se amb exactitud el moment en el qual conclourà l'acte o pressupòsit gravat. En aquests casos, que a més tendeixen a repetir-se, és necessari que la Llei en determini l'àmbit temporal (que es denominarà *període impositiu*) i, una vegada fixat, que assenyali l'instant concret dins d'aquest àmbit temporal en el qual es produirà la meritació del tribut (ja que aquest sempre serà de caràcter instantani).

El període impositiu

Cal recordar que el període impositiu és la dimensió de temps que fixa la normativa com a aspecte temporal del fet imposable en els tributs periòdics, per la qual cosa, tenint en compte que forma part dels elements essencials dels tributs, la seva determinació ha d'estar prevista per una norma amb rang de llei.

Exemple

Un exemple de tribut periòdic en el qual la Llei en determina la meritació i el període impositiu de manera expressa és l'IRPF, ja que l'article 12 de la LIRPF estableix que el període impositiu serà l'any natural i la meritació del tribut l'últim dia d'aquest.

Tanmateix, encara que sembli lògic que sempre es faci coincidir la meritació amb el final del període impositiu (en tant que el naixement de l'obligació tributària principal té lloc quan es considera realitzat el fet imposable), no sempre serà així, sinó que hi ha alguns tributs en els quals aquesta ocorre abans.

Exemples

Així ocorre, per exemple, en el cas de l'IBI, ja que el seu període impositiu coincidirà amb l'any natural i la seva meritació tindrà lloc el primer dia de l'any²².

(22) Article 75 del TRLRHL.

Un altre exemple en el qual ocorre exactament el mateix es troba en el cas de l'impost sobre vehicles de tracció mecànica (IVTM), si bé és cert que en aquest supòsit la mateixa normativa estableix que el pagament corresponent es podrà prorratejar per trimestres en els casos de primera adquisició o baixa definitiva del vehicle i de baixa temporal per sostracció o robatori del vehicle (ja que en aquestes circumstàncies el contribuent podria veure's obligat a pagar la totalitat de l'impost encara que es desprengués del vehicle al segon dia del període impositiu²³).

(23) Article 96 del TRLRHL.

6.2. Efectes jurídics

En qualsevol cas, cert és que la conseqüència principal de la meritació (el naixement de l'obligació tributària principal) serà la mateixa en tots els supòsits, encara que cal destacar que, en funció de la determinació de la meritació, els fets imposables dels tributs es poden dividir, al seu torn, en dues categories diferents.

Així, d'una banda, es troben els fets imposables en els quals l'obligació principal neix perquè ha tingut lloc un acte (en els **tributs instantanis**) o pel mer transcurs del seu període impositiu (en els **tributs periòdics**) i es determina atenent únicament una situació determinada, és a dir, que l'obligació principal resultant només serà relativa a unes circumstàncies específiques que hauran tingut lloc en un moment concret.

Exemple

Aquest és el cas, per exemple, de l'IBI, el fet imposable del qual és de caràcter periòdic (ja que grava la titularitat d'una sèrie de drets sobre els béns immobles rústics i urbans i sobre els immobles de característiques especials) i la seva obligació principal, que ha de liquidar-se anualment, es determina basant-se en el valor cadastral de l'immoble o immobles en qüestió (valor del sòl i de l'edificació) que consti en el moment de la meritació²⁴.

Com a exemple de tribut instantani es pot esmentar el gravamen de TPO, la meritació del qual tindrà lloc el dia en què es realitzi l'acte o contracte gravat i la seva obligació tributària principal es determinarà basant-se en el valor real del bé transmès o del dret constituït o cedit²⁵.

D'altra banda, en canvi, hi ha els fets imposables en els quals l'obligació principal resultant es determina considerant una sèrie d'elements que es van formant, realitzant o determinant al llarg del temps (el que es denomina **període de la base imposable**), per la qual cosa és evident que el pressupòsit gravat no farà referència a un moment determinat sinó a tot l'ocorregut durant aquest temps (encara que es tracti de tributs instantanis).

Exemples

Així ocorre, per exemple, en el cas de l'impost sobre l'increment del valor dels terrenys de naturalesa urbana (el qual és de caràcter instantani atès que el seu fet imposable té un principi i un fi clarament determinats), ja que, si bé es produeix el naixement de la seva obligació principal quan es produeix la transmissió de la propietat de dits terrenys per qualsevol títol o quan es realitza la constitució o transmissió de qualsevol dret real de gaudi, limitatiu del domini sobre els mateixos, es determina basant-se en l'increment de valor que hagin experimentat aquests terrenys durant el període de temps que hagin romàs en el patrimoni del transmissor (amb el límit màxim de 20 anys²⁶).

Com a exemple d'un tribut periòdic pot esmentar-se el cas de l'IRPF, l'obligació principal del qual neix al final del seu període impositiu i es determina considerant totes les rendes obtingudes pel contribuïent durant el període mateix²⁷.

De totes maneres, a part del naixement de l'obligació tributària principal, un altre dels efectes que deriva de la meritació d'un tribut és la **concreció de la normativa que resultarà aplicable**, ja que, com estableix el segon incís de l'article 21.1 de l'LGT, "la data de la meritació determina les circumstàncies rellevants per a la configuració de l'obligació tributària, llevat que la llei de cada tribut disposi una altra cosa".

Aquestes previsions, genèriques en gran mesura, han estat enteses per la doctrina com a confuses i, en relació amb els impostos periòdics, bastant contradictòries, i és que, de conformitat amb l'article 10.2 de l'LGT, les normes tri-

⁽²⁴⁾Articles 60 i 65 del TRLRHL.

⁽²⁵⁾Articles 49.1.a) i 10 del TRLIT-PAJD.

⁽²⁶⁾Articles 104 i 107 del TRLRHL.

⁽²⁷⁾Articles 12 i 15 de la LIRPF.

butàries que s'aplicaran als tributs esmentats seran aquelles que es trobin en vigor en el moment en el qual s'iniciï el període impositiu (tret que s'estableixi el contrari).

Òbviament, en aquests casos, podria plantejar-se el cas que un ciutadà hagués fet la seva planificació fiscal per a un exercici determinat tenint en compte la regulació vigent a l'inici de l'exercici i que, el dia abans de produir-se la meritació del tribut (en el cas que estigués fixat l'últim dia), es produís un canvi substancial en la normativa aplicable que afectés tot el període impositiu.

No obstant això, encara que raons de seguretat jurídica avalen l'encert de l'article 10.2, el mateix article preveu que les lleis reguladores de cada tribut podran establir "el contrari" (és a dir, fixar la meritació com a moment determinant per a conèixer la normativa aplicable fins i tot en els tributs periòdics), i és que, evidentment, l'LGT no pot prevaler aquesta normativa posterior ni per raons de jerarquia ni d'especialitat. Per tant, si és aquest el cas, hauria d'aplicar-se la Llei vigent en el moment de la meritació (encara que hagi entrat en vigor durant o fins i tot a la fi del període impositiu), sense que això signifiqui de cap manera incórrer en retroactivitat.

La posició jurisprudencial sobre aquest tema

En aquest sentit, pot consultar-se l'ST C 126/1997, de 28 d'octubre, en la qual es qüestiona l'elevació del tipus de gravamen en el cas de l'IRPF per part d'una llei aprovada al novembre, en la qual l'alt Tribunal va considerar aplicable la nova norma encara que hagués entrat en vigor un mes abans de la fi del període impositiu²⁸.

⁽²⁸⁾ En la mateixa línia pot consultar-se l'STC 126/1987, de 16 de juliol, o l'STS de 5 d'abril de 2001.

6.3. L'exigibilitat dels tributs

Finalment, convé recalcar que no ha de confondre's el naixement de l'obligació tributària principal a què dona lloc la meritació amb la possibilitat que aquesta pugui reclamar-se per part de l'Administració tributària creditora (ja sigui l'Estat, una CA o una corporació local), i és que, com destaca l'article 21.2 de l'LGT, una cosa és la meritació d'un tribut i una altra de diferent la seva exigibilitat. Així, pot donar-se el cas que la quota resultant d'un tribut sigui exigible mesos després que se n'hagi produït la meritació, de la mateixa manera que fins i tot pot exigir-se part del seu ingrés abans que aquesta hagi tingut lloc.

La independència de la meritació i l'exigibilitat

En concret, l'article 21.2 de l'LGT estableix el que "la llei pròpia de cada tribut pot establir l'exigibilitat de la quota o quantitat que s'ha d'ingressar, o d'una part d'aquesta, en un moment diferent del de la meritació del tribut."

Exemple

Un clar exemple d'aquesta distinció pot observar-se en el cas de l'IRPF, ja que la seva meritació té lloc l'últim dia del període impositiu (el 31 de desembre) i la seva obligació de pagament sol sorgir 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 (atès que, de conformitat amb l'article 78 del Reglament de l'impost, "amb caràcter general, l'obligació de retenir ha de néixer en el moment en què se satisfan o abonon les rendes corresponents").

Precisament, atenent el moment en què s'ha d'ingressar la quota tributària, pot fer-se una nova distinció entre els **tributs de liquidació periòdica i els de liquidació instantània**, encara que això no té res a veure amb el caràcter periòdic o instantani dels tributs en si. Per tant, res impedeix que els tributs instantanis per naturalesa puguin tenir un període de liquidació periòdic, i és que pot donar-se el cas que el seu ingrés hagi de realitzar-se cada cert lapse de temps.

Exemple

Un supòsit de tribut periòdic amb un fet imposable de caràcter instantani pot ser l'IVA, ja que, a pesar que, amb caràcter general, la seva liquidació sigui trimestral, la seva meritació té lloc en un moment determinat (quan es posa a disposició dels adquirents de béns o es presten 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'importació²⁹).

⁽²⁹⁾Articles 71.3 del RIVA i 75, 76 i 77 de la LIVA.

En qualsevol cas, amb independència total del moment en el qual sigui exigible el pagament de l'obligació principal, cal recordar que, amb caràcter general, la data de la meritació determina les circumstàncies rellevants per a configurar-la (article 21.1 de l'LGT), per la qual cosa, tant a l'hora de quantificar la quota tributària com de fer una comprovació eventual, els elements que hauran de tenir-se en compte sempre seran els vigents en aquest moment (per exemple, en relació amb el valor cadastral d'un bé immoble en el cas de l'IBI).

Exercicis d'autoavaluació

Exercicis de selecció

1. En relació amb les obligacions tributàries...

- a) des del punt de vista jurídicopúblic, seran sempre indisponibles tant per a l'Administració tributària com per als obligats tributaris.
- b) amb caràcter general són indisponibles, encara que podran fer-se pactes entre particulars amb efectes jurídicoprivats i podran establir-se excepcions en relació amb l'Administració pel que fa al crèdit tributari.
- c) malgrat que els pactes entre particulars que alterin els elements de l'obligació tributària estiguin taxativament prohibits, podran tenir conseqüències jurídicoprivades, encara que l'obligat a pagar la quota tributària constitueix un aspecte indisponible.

2. Les sancions tributàries...

- a) no formen part del deute tributari, encara que formen part de la relació jurídicotributària.
- b) constitueixen una obligació material accessòria de l'obligació tributària principal i, per tant, formen part de la relació jurídicotributària.
- c) no integren el deute tributari ni constitueixen una obligació tributària accessòria, per la qual cosa no formen part de la relació jurídicotributària.

3. De la configuració del fet imposable...

- a) es determina el supòsit gravat per un tribut i necessàriament en el cas dels impostos subjectius el subjecte obligat a satisfer el pagament de la quota tributària resultant.
- b) es determina el supòsit gravat per un tribut i el subjecte obligat a satisfer el pagament de la quota tributària resultant.
- c) es determina el supòsit gravat per un tribut i, en alguns impostos subjectius, el subjecte obligat a satisfer el pagament de la quota tributària resultant.

4. Dos fets imposables...

- a) podran recaure sobre un mateix bé (moble o immoble).
- b) podran tenir la mateixa matèria gravable, però sempre que siguin relatius a tributs de diferent classe.
- c) ambdues afirmacions són certes.

5. Un tribut...

- a) podrà tenir diversos fets imposables, encara que sempre relatius a una mateixa matèria gravable.
- b) només podrà tenir un únic fet imposable, encara que podrà ser coincident amb el d'un altre tribut de diferent classe.
- c) podrà tenir un fet imposable amb diverses modalitats.

6. Un contribuïent que ha de fer l'autoliquidació de l'IRPF pel període impositiu gener-desembre 2011 s'adona que, l'1 de desembre del mateix any 2011, es va produir una modificació normativa en la qual es va augmentar el tipus impositiu amb què ell havia comptat a l'hora de fer la seva planificació fiscal. Davant aquests fets, la norma que resultarà aplicable serà...

- a) la norma vigent en el moment d'inici del període impositiu (és a dir, la vigent l'1 de gener de 2011), ja que així ho assenyala l'LGT.
- b) la norma vigent en el moment de la meritació de l'impost (és a dir, la que va entrar en vigor el desembre de 2011), ja que així ho assenyala la LIRPF.
- c) Només podria aplicar-se la nova norma si aquesta fos favorable a l'obligat tributari, la qual cosa, tenint en compte que augmenta el tipus impositiu, no és el cas.

7. Un obligat tributari exempt de pagar un tribut...

- a) no estarà subjecte al tribut en qüestió i, per tant, no tindrà cap relació amb l'Administració respecte al tribut mateix.
- b) únicament estarà exempt de pagar la quota tributària, però estarà subjecte al tribut i haurà de respondre de la resta d'obligacions que puguin sorgir.
- c) estarà exempt de l'obligació tributària principal i, per tant, de totes les obligacions que puguin derivar-se'n.

8. L'exigibilitat dels tributs...

- a) sempre tindrà lloc en el moment de la meritació del tribut.
- b) sempre tindrà lloc en el moment del naixement de l'obligació tributària principal.
- c) Cap de les afirmacions anteriors és certa.

9. La meritació de les exempcions tributàries:

- a) serà coincident amb la meritació dels tributs.
- b) tindrà lloc en el moment en què es produeixi el pressupòsit de fet que preveuen.c) es produirà en l'instant en què neixi l'obligació tributària principal, excepte en els casos en què el pressupòsit de fet previst per a la seva procedència sigui de caràcter futur.

10. En relació amb el període impositiu d'un tribut...

- a) serà el que marcarà el moment de la seva meritació, que tindrà lloc l'últim dia.
- b) coincidirà amb el període de la base imposable en tots els impostos periòdics.
- c) la seva fi serà independent de la meritació del tribut i de la seva exigibilitat.

Casos pràctics

1. Identifiqueu el fet imposable de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats. Com es defineix? En quin precepte o preceptes es troba? Hi pot haver diversos fets imposables en relació amb un mateix impost? I diversos impostos en relació amb un mateix fet imposable?

2. Davant les conseqüències preocupants que deriven del consum cada vegada més gran de menjar ràpid, el Govern espanyol s'està plantejant crear un impost específic sobre aquest tipus de menjar amb la finalitat principal de desincentivar-ne la ingesta (és a dir, sobre aquells aliments altament calòrics i rics en greixos que es preparen i serveixen per a consumir ràpidament en establiments especialitzats o a peu de carrer). Per això, us demana un informe detallat sobre com seria i en quins termes es descriuria el seu fet imposable, tant en el cas que fos un impost directe com en el cas que fos indirecte. Així mateix, us proposa que determineu un supòsit d'exempció subjectiva i un d'exempció objectiva en el primer cas i que establiu un cas de no-subjecció en el segon.

Solucionari

Exercicis de selecció

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

Casos pràctics

1. L'ITPAJD està regulat principalment pel Reial decret legislatiu 1/1993, de 24 de setembre, i és que va ser a través d'aquest que es va aprovar el Text refós de la Llei de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.

En concret, els preceptes relatius al fet imposable són el 7, del 19 al 22, el 28, el 33 i el 40, els quals, en cada cas, porten el corresponent títol "fet imposable".

No obstant això, tot plegat no implica que l'impost esmentat tingui diversos fets imposables, ja que, com s'ha vist, això mai serà possible. En aquest sentit, ha de recordar-se que una de les funcions més rellevants d'aquest element és la de servir com a índex o manifestació de capacitat econòmica, per la qual cosa és evident que una de les seves principals finalitats serà la de justificar per si mateix la legitimitat i la procedència de la imposició d'un tribut.

També per això, cal remarcar que un mateix fet imposable mai no podrà ser relatiu a dos impostos o més, i és que, a més, una altra de les seves funcions és la d'identificar cadascun dels tributs (tant en relació amb la seva categoria com pel que fa a la resta de tributs de la mateixa classe). Així mateix, tal com demostren els diversos convenis internacionals adoptats per l'Administració tributària a tal efecte o els apartats 2 i 3 de l'article 6 de la LOFCA, tampoc ha d'oblidar-se que en el nostre ordenament tributari està totalment prohibida la doble imposició.

De tota manera, és cert que en alguns impostos es divideix l'establiment del seu fet imposable en diferents preceptes (tots ells titulats "fet imposable"), com ocorre, sense anar més lluny, en el cas de l'IVA (articles 4, 13 i 17 de la LIVA). No obstant això, encara que cadascun d'aquests preceptes es refereixi a una actuació diferent (concretament, als lliuraments de béns i prestacions de serveis efectuades per empresaris o professionals, a les adquisicions intracomunitàries de béns i a les importacions de béns), constitueixen tres modalitats diferents d'un mateix fet imposable (la manifestació de capacitat econòmica del qual és el consum –article 1 de la LIVA–), i és que, com pot observar-se en la mateixa sistemàtica de la Llei, tots els preceptes esmentats estan agrupats en el títol I que porta per rúbrica "Delimitació del fet imposable".

Tanmateix, això no és el que ocorre en el cas de l'ITPAJD, sinó que aquí, en realitat, el TRLITPAJD configura tres fets imposables diferents i, en conseqüència, podríem parlar de tres impostos diferents: el de transmissions patrimonials oneroses, el d'operacions societàries i el d'actes jurídics documentats.

Així, i encara que l'ITPAJD es pugui definir com un tribut de naturalesa indirecta, real, objectiva i instantània, recull tres modalitats de gravamen diferents:

a) Les transmissions patrimonials oneroses per actes *inter vivos* de tota classe de béns i drets que integrin el patrimoni de les persones físiques o jurídiques i la constitució de drets reals, préstecs, fiances, arrendaments, pensions i concessions administratives (fet imposable establert a l'article 7 del TRLITPAJD).

b) Les operacions societàries, entenent com a tals la constitució, augment i disminució de capital, fusió, escissió i dissolució de societats, les aportacions que efectuïn els socis per a reposar pèrdues socials i el trasllat a Espanya de la seva d'adreça efectiva o del domicili social d'una societat (fet imposable establert als articles 19 a 22 del TRLITPAJD).

c) Els actes jurídics documentats, i entre ells, els documents notariais (escriptures, actes i testimoniatges –article 22 del TRLITPAJD–), mercantils (lletres de canvi, pagarés, bons, obligacions i certificats de dipòsit –article 33 del TRLITPAJD–) i administratius (títols nobiliaris i anotacions preventives d'embargament –article 40 del TRLITPAJD–).

D'aquesta manera, encara que hi hagi vuit preceptes diferents dedicats al "fet imposable", únicament l'article 7 n'estableix un per si mateix, ja que del 19 al 22 (que ja estan agrupats) només fixen i perfilen el segon i el mateix ocorre en relació amb els articles 22, 33 i 40. Així, i encara que a diferència dels preceptes 19 a 22 aquests articles tinguin cadascun la seva pròpia rúbrica ("fet imposable"), simplement fan referència a la naturalesa dels diferents documents que configuren el tercer dels supòsits susceptibles d'imposició.

En concret, prova que les TPO, les OS i els AJD constitueixen tres gravàmens diferents és el fet que unes mateixes circumstàncies poden comportar el naixement de l'obligació tributària principal respecte de dos d'ells, ja que, si bé un mateix acte mai podrà ser liquidat pel concepte

de TPO i pel d'OS, sí que podrà estar gravat per qualsevol de tots dos i pel concepte dels AJD (cosa que donarà lloc a dues liquidacions diferents).

2. Tal com s'ha pogut observar, els impostos directes i indirectes es poden caracteritzar tant des d'un punt de vista econòmic com jurídic. Així, des d'un punt de vista jurídic, el que es té en compte és la possibilitat de repercussió jurídica de la càrrega tributària, de manera que els impostos directes són aquells en els quals el pagament de la quota tributària recaurà sobre una persona determinada que no tindrà cap dret legal a rescabalar-se, mentre que, en els impostos indirectes, el subjecte que hagi de suportar l'obligació principal podrà exigir el reemborsament de la quantia liquidada a un tercer.

Per la seva banda, des del punt de vista econòmic, són directes els impostos que s'apliquen en funció d'un determinat índex directe de capacitat econòmica (és a dir, els que graven directament la capacitat econòmica de les persones o entitats –prenent en consideració els seus propis béns o ingressos–) i són indirectes els que utilitzen un índex de referència d'aquest caràcter (com pot ser el consum).

Així doncs, en el cas de configurar un **impost directe** sobre el menjar ràpid, tindriem dues possibilitats pel que fa a la configuració de l'aspecte material del seu fet imposable, ja que podria recaure sobre les rendes derivades del menjar ràpid (és a dir, podria gravar l'obtenció dels beneficis que obtinguessin les companyies de la seva producció) o podria recaure sobre el patrimoni necessari per a la seva elaboració (és a dir, podria gravar la titularitat d'aquests béns necessaris).

Per poder conèixer l'aspecte temporal, hauria de determinar-se el període impositiu de l'impost (atès que es tractaria de dos tributs periòdics –ja que ni l'obtenció de beneficis ni la titularitat de béns tenen un principi i una fi clarament determinats–) i l'aspecte espacial seria, en principi, l'Estat espanyol. Per la seva banda, l'aspecte quantitatiu el constituïria la quantitat de rendes obtingudes o el valor dels béns esmentats, mentre que l'element subjectiu, en ambdós casos, se centraria en l'empresa encarregada de produir el menjar ràpid (atès que, en principi, podríem considerar que seria la titular dels béns necessaris per a aquesta activitat).

Òbviament, en cap dels dos supòsits es donaria la possibilitat que el subjecte passiu de l'impost pogués reclamar a un tercer el pagament de la quota tributària resultant, cosa que hauria de reconèixer-se expressament en el cas que es configurés com a **impost indirecte**.

Si fos aquest el cas, el fet imposable de l'impost podria consistir en l'entrega o lliurament (la venda) de menjar ràpid, de manera que la manifestació de capacitat econòmica aquí gravada fos el consum. En aquest supòsit, l'aspecte espacial seria el mateix, encara que l'aspecte temporal seria diferent (ja que aquí l'acte gravat té un principi i una fi determinats, és a dir, es tractaria d'un impost instantani).

Per la seva banda, l'aspecte quantitatiu es compondria per la quantitat de productes venuts i, finalment, l'element subjectiu el constituïria l'empresa encarregada de l'elaboració dels productes esmentats (encara que aquesta podria repercutir al consumidor el pagament de la quota tributària corresponent).

Per la seva banda, en relació amb les exempcions, cal recordar que l'article 22 de l'LGT assenyala que "són supòsits d'exempció aquells en què, malgrat realitzar-se el fet imposable, la Llei eximeix del compliment de l'obligació tributària principal".

Així doncs, es tracta de buscar un pressupòsit fàctic en el qual tinguin lloc les circumstàncies, actes o situacions previstes en el fet imposable, que, com s'apuntava, en el cas de l'impost directe seria l'obtenció de beneficis derivats de la producció de menjar ràpid o la titularitat dels béns necessaris per a la producció d'aquest tipus de menjar.

De conformitat amb l'enunciat de l'activitat, s'ha d'establir aquí una exempció subjectiva i una d'objectiva en relació amb qualsevol dels fets imposables que podrien configurar l'impost directe requerit, és a dir, una exempció basada a alliberar de l'obligació tributària principal determinats subjectes que realitzen el fet imposable i una altra en la qual s'exclouï el naixement del deure esmentat en determinats supòsits inclosos en el fet imposable. Per tant, una **exempció subjectiva** en relació amb el tribut que grava la titularitat dels béns necessaris per a la producció de menjar ràpid podria ser aquella que alliberi del pagament de la quota tributària les entitats i institucions sense ànim de lucre que elaborin aquests aliments, mentre que un exemple d'exempció **objectiva** en el cas del tribut que grava els beneficis obtinguts per la producció del menjar esmentat podria fixar-se com la que impedeix el naixement de l'obligació principal respecte a les rendes obtingudes per la producció de menjar ràpid lliure d'additius i conservants i elaborada amb ingredients ecològics.

Finalment, en relació amb el **supòsit de no-subjecció**, convé recordar que aquests supòsits consisteixen en un aclariment del fet imposable mitjançant la seva delimitació negativa en tant que especifiquen pressupòsits que queden fora del seu àmbit objectiu (article 20.2 de

l'LGT), de manera que, almenys de forma implícita, especifiquen negativament els actes, situacions o circumstàncies gravades per un tribut. Així mateix, convé remarcar que, en el cas plantejat, el fet imposable de l'impost indirecte s'havia definit com la mera venda de menjar ràpid, per la qual cosa una situació propera al fet mateix però fora seu podria ser la venda de menjar precuinat.

