

TEMA 6. LOS ELEMENTOS DEL TRIBUTO (II). SUJETOS Y OBLIGADOS TRIBUTARIOS. EL DOMICILIO FISCAL.

- 1.- Los sujetos activos. Titulares del crédito tributario.
- 2.- Los obligados tributarios.
- 3.- La capacidad de obrar en el orden tributario.
- 4.- Los sujetos pasivos. Contribuyente. Sustituto.
- 5.- Los obligados a realizar pagos a cuenta.
- 6.- Los obligados tributarios en las relaciones entre particulares. En especial, los obligados con ocasión de la repercusión o traslación jurídica de la cuota.
- 7.- Los responsables. Concepto, clases y supuestos de responsabilidad previstos en la Ley General Tributaria.
- 8.- La sucesión en la deuda tributaria.
- 9.- La representación.
- 10.- El domicilio fiscal.

* * * * *

1.- Los sujetos activos. Titulares del crédito tributario.

Debido a la naturaleza del tributo, que es la de un ingreso público y de derecho público que, como establecen la Constitución y el art. 4 de la LGT sólo puede ser establecido por un ente público, el sujeto activo o titular del derecho de crédito y de las facultades de exigencia y actuación que acompañan a éste es siempre un ente público. No cabe nunca el establecimiento de un tributo por un ente privado, ni a favor de un ente privado.

El sujeto activo, el titular del derecho de crédito es un ente público, pero en ocasiones cabe la posibilidad de que siendo un ente público el titular la ley atribuya a otro ente público al gestión, la inspección o la recaudación, aunque el producto recaudado sea del ente titular; en estos casos lo único que existe es una delegación o atribución de competencias.

Cabe la posibilidad de que mediante un convenio la Administración encargue a un ente privado la gestión de cobro de sus créditos. Evidentemente, el ente privado no es el titular del crédito sino que asume una situación similar a la de un mandatario.

2.- Los obligados tributarios. La capacidad de obrar en el orden tributario.

De los obligados tributarios se ocupa fundamentalmente el art. 35 LGT. Otros artículos posteriores (36, 37 y 38) se ocupan de caracterizar los tipos de obligados tributarios que existen.

Establece el art. 35 las siguientes cuestiones:

Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias; entre otros

destacan los contribuyentes, los sustitutos, los retenedores, los obligados a realizar ingresos a cuenta, los obligados a repercutir o los obligados a soportar la repercusión. Aclara el artículo 35 que también son obligados tributarios aquellos a quienes la ley impone el cumplimiento de obligaciones formales.

Así pues, el concepto de obligado tributario es muy amplio: es obligado tributario, por supuesto, quien ha realizado un hecho imponible y por tanto tiene que ingresar una cuota, también quien tiene que retenerle, pero también es obligado tributario el sujeto que, sin haber realizado hecho imponible alguno, sin tener ninguna obligación material de ningún tipo tiene, por ejemplo, que informar a la Hacienda de sus relaciones con un tercero, o que presentar cierto tipo de declaraciones generales.

El art. 35 regula, además, dos cuestiones de carácter general con respecto a los obligados tributarios:

En primer lugar la solución para los casos de determinados entes que no tienen personalidad jurídica.

En segundo lugar se plantea la situación que se produce cuando varios obligados, (con personalidad jurídica), concurren a la vez a la realización de un mismo presupuesto de una obligación.

Entes sin personalidad jurídica o entes del art. 35.4 de la LGT:

Como para ser titular de obligaciones, (y también de derechos), hace falta tener capacidad jurídica, la LGT se plantea la norma de actuación en los supuestos de entes que no tienen tal personalidad y capacidad jurídica, pero están constituidos por riqueza susceptible de imposición, o generan o manifiestan tal tipo de riqueza. Está claro que puede ser sujeto de derechos y obligaciones una persona física; también que lo puede ser una persona jurídica, pero la ley contempla en este caso el supuesto de los entes que no tienen personalidad y en consecuencia capacidad jurídica, capacidad para ser titular de derechos y obligaciones, pero sí están constituidos o generan riqueza, (por ejemplo una herencia yacente, consistente en cuentas financieras y una explotación agrícola).

La LGT establece que la ley de cada tributo les atribuirá, o no, la condición de obligados. Determinados tributos, como el IVA, optan por atribuirles tal condición y en consecuencia estos entes actúan enteramente en el cumplimiento de sus obligaciones materiales y formales como si fueran un sujeto con personalidad. Otros tributos, como el IRPF o el Impuesto sobre Sociedades, no los consideran sujetos a su tributación; en estos casos suelen tener por obligados tributarios principales a los herederos, comuneros o partícipes que tienen cuotas de participación en dichos entes, con

independencia de que para dichos entes, sí establezcan alguna obligación distinta de la principal, (como de información o retención).

Concurrencia de varios obligados tributarios en el mismo presupuesto de una obligación.

Establece el art. 35.7 LGT que la concurrencia de varios obligados tributarios en el mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración Tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa.

Este supuesto contempla la posibilidad de que varios sujetos, es decir, varios obligados, de cuya capacidad jurídica y condición de obligado no cabe duda, realicen a la vez un hecho imponible. Es lo que sucede cuando, por ejemplo, cuatro personas compran en régimen de indivisión una finca. En este caso cualquiera de ellas tiene la obligación de responder solidariamente, es decir, en primer término, de la totalidad de las obligaciones suyas y del resto de los cotitulares, por los tributos que graven el acto de la compra que han hecho los cuatro a la vez.

3.- La capacidad de obrar.

La capacidad de obrar en el orden tributario es la general, y si de acuerdo con una norma un sujeto, aunque menor de edad o incapacitado, tiene capacidad para realizar un acto o un negocio concreto, también, automáticamente, la tiene para las consecuencias tributarias de dicha situación. Esto es lo que viene a decir el art. 44 LGT: tendrán capacidad de obrar en el orden tributario, además de las personas que la tengan conforme a derecho, los menores de edad e incapacitados en las relaciones tributarias derivadas de las actividades cuyo ejercicio les esté permitido por el ordenamiento jurídico sin asistencia de la persona que ejerza la patria potestad, tutela o defensa judicial.

4.- Los sujetos pasivos. Contribuyente. Sustituto.

Regula dichas figuras el art. 36. Es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible. Es sustituto del contribuyente el sujeto pasivo que por imposición de la ley y en lugar del contribuyente está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones tributarias formales inherentes a la misma. El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas.

El contribuyente es quien realiza el hecho imponible y en consecuencia debe asumir el pago del tributo, pero en ocasiones a la Hacienda Pública le resulta más operativo

relacionarse con otra persona y exigirle a ésta el cumplimiento de las obligaciones materiales y formales; esta persona, sustituto, puede luego resarcirse del pago del impuesto exigiéndoselo al contribuyente, (para la Administración puede ser más operativo, en ciertos casos, relacionarse, por ejemplo, con el constructor que está realizando una obra, que con el dueño de la obra; impone al constructor la obligación de cumplimiento – así, el constructor es sustituto, porque sustituye al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones- y dicho constructor luego salda cuentas con el dueño, -contribuyente, porque es quien ha demostrado la capacidad de gasto por la adquisición de la obra-).

El sustituto no cumple la obligación de sustitución porque haya habido ningún tipo de incumplimiento por parte del contribuyente, sino en el desenvolvimiento y cumplimiento normal de una situación prevista por la ley, porque entre contribuyente y sustituto existe un tipo de relación especial que hace que la Hacienda Pública considere más operativo relacionarse con éste. Conviene tener en cuenta también que el sustituto no representa al contribuyente sino que está definido como tal por la ley, que le impone sus obligaciones como suyas propias.

5.- Los obligados a realizar pagos a cuenta.

Como se ha visto en el tema 5, los pagos a cuenta son pagos anticipados a cuenta de un tributo que se liquidará posteriormente.

Recuérdese que los pagos a cuenta pueden ser de tres clases:

Pagos fraccionados, que se realizan por el propio contribuyente que en su momento realizará la liquidación final.

Retenciones, que consisten en que un sujeto, con ocasión de los pagos que le realiza a otro, retiene o detrae de la cantidad pagada una cantidad que ingresa en la Hacienda Pública a nombre de este otro (contribuyente) y a cuenta de la liquidación que este otro realizará en su momento.

Ingresos a cuenta. Funcionan de forma similar a las retenciones pero sin que se produzca una detracción con ocasión del pago; se utilizan con frecuencia en los casos en los que un sujeto paga a otro en especie, de forma que no puede retenerle; en estos casos el sujeto entrega el bien o el servicio al contribuyente y a la vez calcula una cantidad dineraria que ingresa a la Hacienda Pública en nombre del contribuyente y a cuenta del Impuesto que dicho contribuyente liquidará en su momento.

A los obligados a realizar pagos a cuenta se refiere el art. 37 LGT, que establece:

1º.- Es obligado a realizar pagos fraccionados el contribuyente a quien la ley de cada tributo impone la obligación de ingresar cantidades a cuenta de la obligación tributaria principal con anterioridad a que ésta resulte exigible, (por ejemplo, el autónomo que

cada tres meses hace un cálculo provisional de renta e ingresa un porcentaje a cuenta del impuesto que tendrá que pagar una vez que acabe el año).

2º.- Es retenedor la persona o entidad a quien la ley de cada tributo impone la obligación de detraer e ingresar en la Administración Tributaria, con ocasión de los pagos que debe realizar a otros obligados tributarios, una parte de su importe a cuenta del tributo que corresponda a éstos, (por ejemplo, el empresario que abona una nómina, y al abonar retiene un porcentaje al perceptor, e ingresa dicho porcentaje a nombre del perceptor en Hacienda; este perceptor, posteriormente, compensará las cantidades ingresadas cuando haga la liquidación definitiva de su impuesto).

3º.- Es obligado a practicar ingresos a cuenta la persona o entidad que satisface rentas en especie o dinerarias y a quien la ley impone la obligación de realizar ingresos a cuenta de cualquier tributo, (la situación es la misma que en el caso 2º, pero como no se puede retener, se hace un ingreso adicional).

6.- Los obligados tributarios en las relaciones entre particulares. En especial, los obligados con ocasión de la repercusión o traslación jurídica de la cuota.

De esta cuestión se ocupa el art. 38 de la LGT, según el cual:

1.- Es obligado a repercutir la persona o entidad que conforme a la ley debe repercutir la cuota tributaria a otras personas o entidades y que, salvo que la ley disponga otra cosa, coincidirá con aquel que realiza las operaciones gravadas.

2.- Es obligado a soportar la repercusión la persona o entidad a quien según la ley se deba repercutir la cuota tributaria, y que salvo que la ley disponga otra cosa, coincidirá con el destinatario de las operaciones gravadas.

El repercutido no está obligado al pago frente a la Administración Tributaria, pero debe satisfacer al sujeto pasivo el importe de la cuota repercutida.

3.- Es obligado a soportar la retención la persona o entidad perceptora de las cantidades sobre las que según la ley el retenedor debe practicar las retenciones.

La ley puede obligar a los sujetos a soportar ingresos a cuenta y en su caso la repercusión de su importe por el pagador de las rentas que origina.

La repercusión a que se refiere el art. 38 es la repercusión jurídica de la cuota, es decir, la traslación de la cuota a un tercero ajeno a la relación jurídico tributaria, (por ejemplo, la ley establece que quiere que el impuesto lo soporte el comprador, pero por razones prácticas exige el pago al vendedor, que a su vez le repercute al comprador el importe, que tiene que pagarlo además del precio). Se configura como obligatoria tanto para quien repercute como para quien ha de soportarla y se diferencia, porque no tiene

nada que ver con ella, de la traslación económica del impuesto como un componente más del coste por la vía de los precios.

7.- Los responsables. Concepto, clases y supuestos de responsabilidad previstos en la Ley General Tributaria.

Con respecto a la responsabilidad en general la primera cuestión a tener en cuenta es que a diferencia de lo que sucede en los casos y figuras vistos anteriormente, la responsabilidad implica un incumplimiento previo del obligado que tenía que cumplir una obligación tributaria en primer término, es decir, el funcionamiento de la figura del responsable implica una anormalidad previa en el desenvolvimiento de las obligaciones, (por ejemplo, el contribuyente que tenía que haber ingresado el importe del tributo no lo hace).

La responsabilidad viene siempre establecida por ley y se diferencia de la actuación en representación de un tercero, así como de la asunción voluntaria de obligaciones de otro.

El responsable es el obligado tributario determinado por la ley, y previsto por ésta para cumplir las obligaciones tributarias materiales del obligado principal (que puede ser contribuyente, sustituto o retenedor) en el supuesto de que éste no las cumpla.

La figura del responsable, según lo dicho, es de definición legal y es indisponible para los sujetos y para la propia Hacienda. Entra en funcionamiento cuando hay un incumplimiento previo y tiene una función de garantía.

La LGT dedica a los responsables los artículos 41, 42 y 43, esto sin perjuicio de otros artículos en los que la propia LGT se refiere a esta figura y sin perjuicio también de que las leyes propias de cada tributo y las normas tributarias en general, siempre que tengan rango de ley, pueden definir a sus efectos casos concretos de responsabilidad.

El art. 41 de la LGT determina el régimen general de la responsabilidad. El art. 42 establece supuestos de responsabilidad solidaria y el art. 43 supuestos de responsabilidad subsidiaria.

Distingue la LGT entre responsables solidarios y subsidiarios. En la responsabilidad solidaria, la Administración Tributaria puede dirigirse contra el responsable al día siguiente de la finalización del plazo voluntario de pago del obligado principal, si éste no ha realizado el ingreso; en la responsabilidad subsidiaria la Administración no puede hacer esto, sino que para derivar su acción contra el responsable subsidiario tiene, antes, que intentar el cobro a costa del obligado principal y el responsable solidario, si lo hubiera, (intentar el cobro a costa de ellos hasta las últimas consecuencias del

procedimiento de ejecución, antes de poder derivar la acción contra el responsable subsidiario).

Utiliza la LGT la expresión “responsabilidad solidaria” para hacer referencia a lo que se podría denominar responsabilidad directa.

Se ha dicho con anterioridad que la responsabilidad puede ser solidaria (directa) o subsidiaria; establece el art. 41 de la LGT que salvo precepto legal en contra, la responsabilidad se entenderá siempre subsidiaria.

Sea la responsabilidad directa o subsidiaria, y salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión. Es decir: cuando la Administración pretende cobrar a costa de un responsable, antes tiene que realizar un acto formal de comunicación en el que se le ponga en conocimiento que se le considera responsable; el responsable puede alegar e impugnar este acto.

Cuando hay varios responsables, desde el punto de vista del *quantum* de la deuda la responsabilidad puede ser de dos formas:

Puede implicar que cualquiera de los responsables haya de responder de la totalidad de la deuda.

Puede implicar que cada responsable responda sólo de un porcentaje del total de la deuda, en este caso es mancomunada.

El responsable, una vez cumplida su obligación, dispone de una acción de repetición para exigir al obligado principal la restitución de lo pagado.

Algunos supuestos de responsables de los contemplados en los artículos 42 y 43 de la LGT son los siguientes:

- 1.- Los que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria.
- 2.- Los que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o el ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio.
- 3.- Los que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos con la finalidad de impedir la actuación de la Administración Tributaria.
- 4.- Los que por culpa o negligencia incumplan órdenes de embargo.

8.- La sucesión en la deuda tributaria.

A esta cuestión dedica la LGT los artículos 39 y 40.

El art. 39 se refiere a los sucesores de las personas físicas, y establece que a la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia.

En ningún caso se transmitirán las sanciones.

El art. 40 se refiere a los sucesores de las personas jurídicas y de los entes sin personalidad del art. 35.4. La LGT define también la sucesión en las deudas tributarias en estos casos, con distinto alcance según se trate de obligaciones tributarias o de sanciones y según la entidad a que se sucede limitase o no la responsabilidad de los socios o partícipes.

9.- La representación.

Hay que distinguirla con total claridad de la responsabilidad. Está tratada en los artículos 45 y 46 de la LGT.

El art. 45 se refiere a la representación legal, establece:

- por las personas que carezcan de capacidad de obrar actuarán sus representantes legales.
- Por las personas jurídicas actuarán las personas que ostenten en el momento en que se produzcan las actuaciones tributarias correspondientes la titularidad de los órganos a los que corresponda su representación, bien por ley o por acuerdo válidamente acordado.
- Por los entes del art. 35.4 actuará en su representación el que la ostente, siempre que resulte acreditada en forma fehaciente, y de no haberse designado representante se considerará como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección. En caso de que tampoco sea posible determinarlo se podrá considerar representante a cualquiera de los copartícipes o cotitulares.

El art. 46 regula la representación voluntaria. Establece que los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán nombrar representante, que podrá ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se haga manifestación expresa en contrario.

Para los actos de mero trámite se presumirá concedida la representación. Sin embargo, para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario, así como para solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos, y en los supuestos de procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores o de revisión, la

representación deberá acreditarse por cualquier medio válido en derecho que deje constancia fidedigna (ej. escritura pública de otorgamiento), o mediante comparecencia del obligado tributario y declaración personal ante el órgano administrativo correspondiente. Cuando hace falta el acto de apoderamiento, y al actuar el representante, falta el apoderamiento, o tiene un defecto, la Administración tiene que conceder un plazo de 10 días para la subsanación; si se produce la subsanación se entiende realizado el acto desde el día en que efectivamente se realizó, y si no se produce se entiende que no se ha llevado dicho acto a cabo.

10.- El domicilio fiscal.

El art. 48 de la LGT establece que es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Hacienda Pública. Tiene una importancia trascendental, porque las actuaciones llevadas a cabo en el domicilio correcto son válidas, mientras que las llevadas a cabo en domicilios incorrectos no lo son.

Para las personas físicas es el lugar en el que tengan su residencia habitual. Pero si llevan a cabo actividades económicas en los términos que reglamentariamente se determinen, la Administración podrá considerar como domicilio el lugar donde se lleve la efectiva gestión y dirección de esas actividades, y si no puede determinarse éste, el lugar donde se encuentre el mayor valor de inmovilizado afecto a tales actividades.

El domicilio de las personas jurídicas es su domicilio social, siempre que en él esté localizada efectiva gestión y dirección de los negocios. Si no es así, será en lugar de efectiva gestión y dirección; si no puede determinarse, el lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.

Los obligados tributarios deberán comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración Tributaria que corresponda; el cambio de domicilio no producirá efectos mientras no se realice dicha comunicación. Por otra parte, la Administración podrá comprobar y rectificar en su caso el domicilio fiscal declarado por los obligados tributarios; cada Administración tiene esta facultad en relación con los tributos que le competan.



INCUMPLIMIENTO DEL OBLIGADO PRINCIPAL: RESPONSABLE.

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA O DIRECTA:



RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA:

