

LECCIÓN 11

OBLIGADOS TRIBUTARIOS Y SUJETOS PASIVOS. CONTRIBUYENTE. SUSTITUTO. REPERCUSIÓN. ENTES SIN PERSONALIDAD

En la relación jurídica tributaria existen dos sujetos: sujeto activo y sujeto pasivo. La LGT sólo regula los sujetos pasivos, de los sujetos activos (Administración Tributaria del Estado, Administraciones autonómicas y locales) no se dice nada porque no plantean tantos problemas, aun así no se deben confundir los sujetos activos con otros entes que pueden funcionar como entidades colaboradoras de las entidades públicas (bancos y cajas de ahorro), con independencia de que el pago ante éstas entidades colaboradoras extingue la relación jurídica tributaria como si se hubiese efectuado ante la Administración Tributaria. Así se establece en el artículo 17 del Reglamento General de Recaudación.

La vertiente pasiva de la obligación es más compleja, como podemos observar en el art.35LGT donde se hace una enumeración muy compleja de los obligados tributarios, ya que va a estar dependiendo de la relación jurídica tributaria de la que surgen deberes y obligaciones y para cada uno de ellos va a haber un sujeto a cargo.

1. Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.

2. Entre otros, son obligados tributarios:

- a. Los contribuyentes.*
- b. Los sustitutos del contribuyente.*
- c. Los obligados a realizar pagos fraccionados.*
- d. Los retenedores.*
- e. Los obligados a practicar ingresos a cuenta.*
- f. Los obligados a repercutir.*
- g. Los obligados a soportar la repercusión.*
- h. Los obligados a soportar la retención.*
- i. Los obligados a soportar los ingresos a cuenta.*
- j. Los sucesores.*
- k. Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos.*

3. También tendrán el carácter de obligados tributarios aquellos a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias formales.

4. Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las Leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.

5. Tendrán asimismo el carácter de obligados tributarios los responsables a los que se refiere el artículo 41 de esta Ley.

6. La concurrencia de varios obligados tributarios en un 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.

Las Leyes podrán establecer otros supuestos de solidaridad distintos del previsto en el párrafo anterior.

Cuando la Administración sólo conozca la identidad de un titular practicará y notificará las liquidaciones tributarias a nombre del mismo, quien vendrá obligado a satisfacerlas si no solicita su división. A tal efecto, para que proceda la división será indispensable que el solicitante facilite los datos personales y el domicilio de los



restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho transmitido.

OBLIGADO TRIBUTARIO

La ley utiliza un término muy amplio que es el de “**obligado tributario**” porque pretende llevar a cabo una unificación de términos. Son “obligados tributarios” todos aquellos que estén en la posición pasiva de la relación jurídica tributaria, después el art.35LGT sigue una lista estableciendo relaciones que se integran en la relación jurídica tributaria (arts.17 y ssLGT).

SUJETO PASIVO

La ley usa un término más restringido que es el de “**sujeto pasivo**” en el art.36LGT:

1. Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la Ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. No perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la Ley de cada tributo disponga otra cosa.

En el ámbito aduanero, tendrá además la consideración de sujeto pasivo el obligado al pago del importe de la deuda aduanera, conforme a lo que en cada caso establezca la normativa aduanera.

No es un término equivalente a obligado tributario sino que es una relación de la parte con el todo, todo sujeto pasivo es obligado tributario, pero no todo obligado tributario es sujeto pasivo. Lo que caracteriza al concepto de sujeto pasivo es que es el que debe cumplir la obligación tributaria principal, los obligados tributarios que cumplen otras obligaciones diferentes a la principal no serán sujetos pasivos.

CONTRIBUYENTE

Se introduce el concepto de “**contribuyente**” en el art.36LGT: *2. Es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible.* El contribuyente no siempre coincidirá con el sujeto pasivo, sino que la ley de cada tributo regulará quien es el sujeto pasivo (que debe cumplir la obligación tributaria principal) y al lado de estos surgirán otras relaciones que cumplirán otros obligados. Por ejemplo, en el IRPF la obligación tributaria principal surge a cargo del sujeto que obtiene la renta, si estamos ante el caso de un trabajador dependiente habrá otras obligaciones distintas como es la obligación del empresario de practicar la retención, por lo tanto ese empresario no es sujeto pasivo ya que no cumple la obligación tributaria principal. El contribuyente es una modalidad del sujeto pasivo, ya que éste puede ser: contribuyente o sustituto.

SUSTITUTO

Otro concepto es el de “**sustituto**” en el art.36LGT:

3. Es sustituto 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 formales inherentes a la misma.

El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la Ley señale otra cosa.

En este art. se habla de contribuyente como el que debe cumplir la obligación tributaria principal, esto es porque en la inmensa mayoría de los casos el contribuyente coincide con el sujeto pasivo, el contribuyente realiza el hecho imponible y está obligado al pago de tributo ya que la figura del sustituto es infrecuente.



Por ejemplo, en la ley reguladora del IRPF (arts. 6 y 8) la ley regula directamente el contribuyente, no habla del sujeto pasivo porque no cabe la figura del sustituto en este impuesto.

En la ley reguladora del ITP en el art.7 se dice cual es el hecho imponible y en el art.8 sí se regula lo que es el sujeto pasivo. Para definir quien es el contribuyente es necesario hacer alguna precisión: si el contribuyente es quien realiza el hecho imponible pueden ser tanto el adquirente como el transmitente; la ley al tener que definir quien de los dos será el contribuyente opta por que sea el adquirente, por tanto éste es el sujeto pasivo. Esto es así porque se entiende que en la transmisión quien revela la capacidad económica es el adquirente. Por lo tanto el contribuyente va a ser el adquirente con independencia de las estipulaciones de las partes, la Administración se dirigirá siempre al adquirente y obviará el acuerdo entre las partes si lo hubiese, que en tal caso si tendría efectos civiles entre las partes.

Lo más característico del sustituto es que ocupa el lugar del contribuyente. La figura del sustituto no tiene fácil encaje en la actualidad, tenía más aplicación en fases anteriores del sistema tributario: antes del IRPF existía el impuesto de producto que recaía sobre la renta del rendimiento del trabajo, en principio sólo sería contribuyente la persona física que presta el trabajo pero se declaraba el empresario como sustituto. Era cómodo para la Administración que se dirigía así a los pagadores de renta. En el IRPF actual se gravan muchos tipos de renta, se tienen en cuenta situaciones personales y familiares... y el empresario es un retenedor a cuenta, no un sustituto.

Actualmente lo que ocurre es que en lugar de la sustitución aparecen otras modalidades de sujetos (arts.35,37 y 38LGT) como son los retenedores y los obligados a soportar la retención. Estas figuras sólo se describen en la LGT porque su régimen está en la normativa específica de cada impuesto: en el caso de los retenedores está en la ley reguladora del IRPF, los pagadores de renta, al satisfacer la nómina tienen que retener un importe e ingresarlo en la Administración Tributaria. Los retenedores son sólo obligados tributarios, ni son contribuyentes ni sujetos pasivos, el contribuyente va a ser el perceptor de la renta (el trabajador) y además es el obligado a soportar la retención. Surgen así deberes entre particulares, porque el trabajador tiene que proporcionarle al empresario determinados datos de su vida personal.

ENTES SIN PERSONALIDAD

En la definición general del art.35LGT en el apartado 4 se está permitiendo que puedan ser sujetos pasivos y contribuyentes entidades que no son ni personas físicas ni jurídicas. De ahí surge la cuestión de como se explica que una entidad sin persona física pueda ser sujeto pasivo de la obligación tributaria, ya que para realizar el hecho imponible es necesario tener personalidad jurídica.

La ley habla de entidades que carecen de personalidad jurídica pero que tienen una cierta organización, y por ella pueden ser objeto de imposición. Se recalca que no cualquier entidad carente de personalidad jurídica puede ser objeto de imposición, sino que deben tener una cierta organización. Lo que hace el precepto es abrir la posibilidad teórica de que estas entidades puedan ser obligadas tributarias pero no está diciendo que efectivamente lo sean, ya que eso dependerá de las regulaciones específicas de cada impuesto.

En la práctica encontramos soluciones distintas, porque la cuestión se resolverá dependiendo de la normativa específica de cada tributo:

- En el caso de la ley reguladora del IVA se establece en el art.84 quienes son los sujetos pasivos, se dice personas físicas o jurídicas, parece que se exige siempre personalidad jurídica. En el art. 35.4LGT se dice, en cambio, “carentes de personalidad jurídica”. Por lo tanto se puede aplicar la posibilidad del art.35.4LGT al IVA.
- Si vamos a la ley reguladora del IRPF se menciona en el art.8 que sólo son contribuyentes las personas físicas, en el apartado 3 dice 3. *No tendrán la consideración de contribuyente las*

sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la sección II del Título X de esta Ley. A efectos del IRPF estas entidades no son sujetos pasivos, no hay coincidencia exacta con el art.35LGT pues en el IRPF se nombra también a las sociedades civiles tengan o no personalidad jurídica. Régimen de atribución de rentas: la normativa del IRPF en algún aspecto concreto si considera determinadas entidades personas jurídicas como obligadas (comunidad de propietarios), aunque no son contribuyentes.

- Si acudimos a la ley reguladora del IS en su art.7 se añaden entidades que carecen de personalidad jurídica pero que pueden ser sujetos pasivos (fondos de inversión o de pensiones). Por lo tanto la ley reguladora del IS hace uso de la posibilidad que abre el art.35.4LGT.

En la LGT se regula el régimen jurídico de estos entes sin personalidad: se establecen normas en materia de representación, la relación de la Administración en caso de inspección, responsabilidad de los integrantes de esas entidades, disolución de estas entidades y sus efectos, régimen de las herencias yacentes...

En el artículo 35.6LGT se contempla la posibilidad de que puedan existir varios contribuyentes al mismo tiempo,. Cuando el hecho imponible lo realizan varios sujetos al mismo tiempo hay que determinar como quedan onligados entre sí. Como regla general se sigue el criterio de la solidaridad, salvo que se disponga otra cosa.

La LGT no contempla la posibilidad de que el Estado sea sujeto pasivo de la correspondiente obligación tributaria:

- En el art. 7 de la Ley sobre el IS se enumera a los sujetos pasivos y no se nombra al Estado, sin embargo, en el art.9 donde se declaran las exenciones sí se menciona al Estado, pero para estar exento es necesario estar previamente sujetos.
- En el art.45 de la ley reguladora del ITP ocurre lo mismo, el Estado se menciona como exento.
- En en art.7 de la ley reguladora del IVA se mencionan los supuestos de no sujeción y dice *Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria. Se entiende incluido el Estado, pero luego añade Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando los referidos entes actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles.*

Se pone de manifiesto que el Estado puede ser sujeto pasivo de la obligación tributaria, pero es necesario determinar respecto a qué tributos se establece esa sujeción o no. Por ejemplo el IS o el IVA son impuestos estatales, pero el ISBINM es un tributo local y en principio los bienes inmuebles de titularidad del Estado estaban exentos...

REPERCUSIÓN

En el art.35LGT se mencionan como obligados tributarios a los obligados a repercutir y los obligados a soportar la repercusión. En el art.36LGT aparece la misma figura al regular al contribuyente.



Pero la figura de la repercusión se regula en el art.38 apartados 1 y 2, en la repercusión surge una relación entre particulares en la que no participa la Administración Tributaria.

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.*

Tenemos que acudir a la ley reguladora del IVA que es donde esta figura cobra relevancia, es esencial en el IVA que sin la repercusión no funcionaría.

Si ponemos en relación el art.1 de la ley reguladora del IVA con el art.4 vemos que existe una contradicción, lo que sucede es que el art.4 recae en el art.1 mediante la repercusión:

- En el art.84 dice que los sujetos pasivos son *Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes, la Administración se relacionará en principio con este sujeto pasivo, es la regla general.*
- El art. 88 se refiere a la repercusión y dice *Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.* El sujeto al que se le presta el servicio o se le entrega el bien es el sujeto obligado a soportar la repercusión, es el cliente, otro empresario o el consumidor final. El obligado a repercutir es el empresario. Es significativo que la ley establezca la obligación de repercutir, el sujeto pasivo no lo decide. Se dejan a parte las estipulaciones entre las partes, pues no son oponibles ante la Administración Tributaria.
- El mismo artículo en otro apartado nos dice que *La repercusión del Impuesto deberá efectuarse mediante factura o documento sustitutivo, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.* El sujeto pasivo ingresa la cantidad correspondiente a la Administración Tributaria y le repercute mediante el IVA esa cifra al cliente, así aparecen desglosados el importe del servicio o bien y el IVA.
- Hay que diferenciar la repercusión de otra figura parecida que es la traslación económica del impuesto: Supuestos en los que una empresa, al fijar el importe de un producto, tiene en cuenta todas los costes, incluidos los impuestos que no repercuten de forma separada. Se paga una cantidad que engloba todos esos costes.
- ¿Qué ocurre si el destinatario no está conforme con la repercusión? Por ejemplo cuando el adquirente entiende que está exento. Podría pensarse que se soluciona a través de la vía civil, pero la LGT y la ley reguladora del IVA adoptan una solución distinta: en el art.88.6 de la ley reguladora del IVA se establece *Las controversias que puedan producirse con referencia a la repercusión del impuesto, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de la misma, se considerarán de naturaleza tributaria a efectos de las correspondientes reclamaciones en la vía económico-administrativa.* Por lo tanto la controversia sería de tipo tributario y debería resolverse por la vía económico-administrativa, pero se rompe la manera tradicional porque no hay acto administrativo previo.



