

# LOS SUJETOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

POR

MATÍAS CORTÉS DOMÍNGUEZ

Ayudante de Hacienda Pública y Derecho Fiscal  
en la Facultad de Derecho de Madrid.

**SUMARIO:** I. SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.—II. SUJETOS ACTIVOS: 1. *El sujeto activo es fijado por la Ley.* 2. *Sujeto activo del poder tributario y sujeto activo de la obligación tributaria.* 3. *Los auxiliares de los sujetos activos y su naturaleza dentro de la obligación tributaria.* 4. *La determinación del sujeto activo.*—III. SUJETOS PASIVOS: 1. *Concepto.* 2. *Definición legal.* 3. *El concepto de sujeto pasivo y la capacidad tributaria.*—IV. EXENCIONES SUBJETIVAS: 1. *Concepto.* 2. *Exención y no sujeción.* 3. *El mínimo exento.*—V. CAPACIDAD TRIBUTARIA: 1. *Capacidad jurídica y capacidad contributiva.* 2. *Capacidad tributaria y capacidad de obrar tributaria.* 3. *Capacidad jurídica y capacidad tributaria:* A) Planteamiento, B) La polémica doctrinal, C) La capacidad tributaria en Derecho español, 4. *La capacidad de obrar tributaria.*—VI. DOMICILIO: 1. *Domicilio tributario de las personas físicas y de las personas jurídicas.* 2. *La obligación de declarar el domicilio tributario.* 3. *La competencia del Jurado tributario.*—VII. REPRESENTACIÓN: 1. *La representación legal y voluntaria en el ámbito tributario.*—VIII. SOLIDARIDAD: 1. *La presunción de solidaridad:* A) ¿Quiénes están obligados solidariamente? B) ¿A qué están obligados solidariamente? a) La solidaridad de la deuda tributaria; b) La solidaridad de las obligaciones llamadas «formales»; c) El problema de la comunicabilidad de la eficacia de los actos de los deudores solidarios.—IX. TRANSMISIÓN DE LA DEUDA: 1. *Transmisión de la deuda «mortis causa».* 2. *Transmisión de la deuda «inter vivos»:* A) Si la transmisión es sólo de la deuda tributaria o también de otras obligaciones tributarias, B) Si dichas deudas tributarias y responsabilidades derivan de la aplicación de cualquier Ley tributaria o se refieren sólo a un tipo de tributos o más concretamente de impuestos, C) Si en estos supuestos se produce una verdadera y propia transmisión de la deuda tributaria, D) Análisis del artículo 41 de la Ley General Tributaria, 3. *El problema de la autonomía de la sucesión tributaria:* A) Posiciones doctrinales más importantes sobre el tema, B) La solución en Derecho español.—X. RESPONSABLES: 1. *Concepto:* A) El responsable ha de ser fijado por la Ley: a) Dependencia del presupuesto de hecho de responsabilidad respecto del hecho imponible; b) Imposibilidad de crear supuestos de responsabilidad por medios distintos a la Ley, B) El responsable es deudor junto a los sujetos pasivos, C) El responsable responde solidaria o subsidiariamente, D) El responsable es un deudor en nombre propio obligado al cumplimiento de una prestación igual a la del sujeto pasivo, E) Las relaciones entre el responsable y el sujeto pasivo, 2. *Naturaleza jurídica del responsable.* 3. *El responsable en Derecho español:* A) El responsable subsidiario: a) El régimen jurídico de la responsabilidad subsidiaria; b) Supuestos de responsabilidad subsidiaria, B) El responsable solidario: a) El régimen jurídico de la responsabilidad solidaria; b) Supuestos de responsabilidad solidaria, 4. *Conclusiones.* 5. *Dis-*

*tinción de figuras afines.*—XI. SUSTITUTOS: 1. *Concepto*: A) El sustituto ha de ser fijado por la Ley. B) El sustituto es un sujeto que se pone en lugar del sujeto pasivo realizador del hecho imponible. C) El sustituto está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria. D) El concepto de sustituto se aplica especialmente a quienes se hallan obligados por Ley a detraer, con ocasión de los pagos que se realicen a otras personas, el gravamen tributario correspondiente, asumiendo la obligación de efectuar su ingreso en el Tesoro. 2. *Naturaleza*: A) Respecto al momento en que se produce la sustitución. B) El presupuesto de hecho de la sustitución. C) La existencia de uno o más deudores. D) Las relaciones entre el sujeto pasivo y el sustituto. 3. *El sustituto en Derecho español*: A) Sustitución y retención: a) La retención y sus clases; b) Retención indirecta y sustitución. B) Sustitución sin retención. 4. *Conclusiones*. 5. *Distinción de figuras afines.*—XII. TRASLACIÓN JURÍDICA DE LA CUOTA TRIBUTARIA: 1. *Concepto*: A) La traslación se opera «ex lege». B) ¿Qué se traslada? C) El sujeto facultado para trasladar es el sujeto pasivo que ha cumplido la obligación tributaria. D) La traslación se efectúa fuera del ámbito de la obligación tributaria. 2. *Naturaleza*: A) El derecho del sujeto pasivo a trasladar la cuota tributaria. B) La obligación del repercutido de soportar la traslación de la cuota: a) Obligación «ex lege»; b) Obligación tributaria. 3. *Distinción de figuras afines*.

## I. SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Un estudio sobre los sujetos de la obligación tributaria debe partir de un acuerdo sobre el carácter y la naturaleza de dicha obligación. En este sentido conviene adelantar que la obligación tributaria es una obligación legal de Derecho público (1), cuyo objeto consiste en una prestación de dar dinero (2). De donde, en resumen, que la obligación tributaria es una

(1) Sobre la naturaleza legal de la obligación tributaria la doctrina es unánime, ya que tal carácter es obligada consecuencia del principio de legalidad en materia tributaria (cfr. art. 9 del Fuero de los Españoles y los arts. 2, 9, 10 y 28 de la Ley General Tributaria de 26 de diciembre de 1958). Sin embargo, se discute si en determinados supuestos la obligación tiene un carácter contractual (impuestos cuya base se determina por el procedimiento de evaluación global, o cuyas cuotas se fijan por medio de convenios). Pero cualquiera que sea la verdadera naturaleza de los acuerdos de evaluación global y de los convenios, lo que parece claro es que, en la medida en que sustituyen a la Ley como fuente normativa del tributo, se alejan del principio de legalidad, y, por tanto, incurren en abierta contradicción con los principios fundamentales del Ordenamiento jurídico. La bibliografía sobre estos problemas es ya considerable en España; véase, por último, SAINZ DE BUJANDA, F., *El nacimiento de la obligación tributaria*, en «Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública», números 58 y 59. Acerca del carácter público de la obligación tributaria y sobre su posible distinción de las obligaciones legales de Derecho privado, puede verse mi estudio *El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica*, en «Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública», número 60.

(2) El carácter *exclusivamente* pecuniario de la obligación tributaria ha sido negado por BERLIRI, A., a cuyo juicio, en las obligaciones que se satisfacen por medio de la anulación de los efectos timbrados, no puede verse una obligación de dar, sino un *facere*: la anulación del timbre. Este criterio, sin embargo, no obstante la brillantez con que fué

obligación *ex lege* y pecuniaria. Esta inicial conclusión sobre la naturaleza de la obligación nos servirá de preciosa ayuda para lograr el objeto de este estudio, es decir, para el examen de la problemática de los sujetos.

Hacernos cuestión de los sujetos de la obligación tributaria supone eliminar de nuestro estudio una serie de problemas que han oscurecido, y oscurecen todavía, el tema de la subjetividad tributaria. En efecto, si en lugar de referirnos a los sujetos de la obligación tributaria nos hubiésemos enfrentado con los sujetos de la relación jurídica tributaria, inevitablemente tendríamos que plantearnos la tarea de definirlos, labor cuajada de dificultades, nacidas, sin duda, de que la relación jurídica tributaria no ha encontrado todavía en la doctrina una formulación que pueda ser aceptada por la generalidad de los autores, de manera que sea posible referirse a aquellas clases de sujetos sin posibilidad de incurrir en equívocos (3).

Pero si pasamos del plano de la relación jurídica tributaria al campo de la obligación tributaria, no nos será muy difícil poner de manifiesto que el sujeto activo de la obligación tributaria es el acreedor de la obligación pecuniaria y el sujeto pasivo del deudor. De tal manera que, con las salvedades que se harán en el momento oportuno, en principio podemos afirmar que el problema de los sujetos activos de la obligación tributaria equivale al de la determinación del acreedor de dicha obligación, y el de los sujetos pasivos se refiere al mundo de los deudores.

El carácter de obligación pecuniaria nos simplifica notablemente el problema. Sujeto activo es el que tiene el derecho de exigir el pago de la obligación; sujeto pasivo, el obligado a dar la cantidad de dinero en que se concreta la prestación objeto de la obligación tributaria.

De la naturaleza *ex lege* de la obligación tributaria se desprende que sólo la Ley puede ofrecer los criterios que sirvan para la determinación, tanto del sujeto activo como del pasivo.

---

defendido por su autor, no ha encontrado eco en la doctrina, que ha considerado dicha tesis «artificial». Cfr. BERLIRI, A., *Principios de Derecho tributario*, tomo I. Para una crítica, VICENTE-ARCHE, F., *Anotaciones* al libro citado de BERLIRI; SAINZ DE BUJANDA, F., *Estructura jurídica del sistema tributario*, en «Hacienda y Derecho», II. La doctrina italiana predominante ha rechazado igualmente la ingeniosa construcción del profesor italiano.

(3) La doctrina concorde en considerar la relación jurídica tributaria como el eje del Derecho tributario no ha mostrado, sin embargo, un excesivo entusiasmo por definirla. Una excepción a esta regla la constituye la obra de BERLIRI *Principios de Derecho tributario*, y últimamente, *Corso istituzionale di Diritto tributario*, Milán, 1965. Véase en esta obra citada en último lugar la distinción entre sujetos de la relación tributaria y de la obligación tributaria, págs. 103 y sigs.

## II. SUJETOS ACTIVOS.

Después de cuanto se ha advertido, no hay duda de que designamos por sujeto activo al acreedor de la prestación pecuniaria en que se concreta normalmente la obligación tributaria. En este sentido, el sujeto activo es fundamentalmente un sujeto titular de derechos más que de deberes. Obsérvese que se dice *fundamentalmente*, para limitar el alcance de la expresión, ya que, incluso dentro del estricto campo de la obligación, el acreedor no está exento de ciertos deberes u obligaciones, aunque en verdad éstos tienen un carácter secundario o puramente instrumental respecto de la verdadera obligación, que es, sin duda, pagar el tributo (verbigracia, la extensión de un recibo o justificante de pago). Pero no interesa ahora analizar el contenido concreto de los derechos u obligaciones correspondientes a los sujetos de la obligación tributaria, sino aludir a las diversas cuestiones que la determinación de los sujetos activos o acreedores suscita. Al respecto conviene concretar lo siguiente:

### 1. *El sujeto activo es fijado por la Ley.*

Quiere decirse que, al igual que el resto de los elementos estructurales de la obligación tributaria, el sujeto activo debe determinarse por la Ley. A ello obliga, sin duda, el principio de legalidad. No obstante, la Ley General Tributaria, cuando concreta el contenido del principio de legalidad (art. 10, apartado a), no incluye al sujeto activo. Pero va, a nuestro entender, contra toda lógica jurídica suponer que alguien puede convertirse en sujeto activo —acreedor— del tributo de modo distinto a la decisión de la Ley. Entonces, ¿cómo se explica la omisión de la Ley General Tributaria? La contestación a esta pregunta nos obliga a referirnos a la diferencia entre poder tributario y competencia tributaria.

### 2. *Sujeto activo del poder tributario y sujeto activo de la obligación tributaria.*

Se conoce por sujeto activo del poder tributario al ente jurídico con facultad para establecer tributos. Dicho poder puede serle atribuido, bien por la Ley constitucional —en cuyo caso se habla de *poder tributario originario*—, bien por la Ley ordinaria —supuesto que la doctrina conoce por *poder tributario derivado*—. Ahora bien, dado que el establecimiento de los tributos ha de hacerse por medio de la Ley, el poder tributario coincide, necesariamente, en los entes con capacidad para legislar. De tal

manera que el poder tributario se concreta en la facultad de producir normas tributarias.

Entendemos, en cambio, por sujeto activo de la obligación tributaria al acreedor de la misma. Son, pues, dos conceptos que responden a dos realidades distintas, a dos momentos diversos de la vida del tributo. El primero corresponde a la creación de éste; el segundo se refiere al momento de la aplicación de la norma jurídica que lo estableció.

Ahora bien, el ente titular del poder tributario puede determinar, por medio de una norma legal —único instrumento posible—, que los ingresos provenientes de ese tributo se dediquen a la satisfacción de sus propias necesidades, y para ello puede convertirse él mismo en acreedor de las deudas tributarias que la aplicación de la norma haga surgir. De igual manera puede establecerse, por el contrario, que dichos ingresos se destinen a la cobertura de los gastos de otros entes, en cuyo caso puede disponer que sean estos últimos los que directamente cobren los tributos cuya gestión les ha sido asignada, convirtiéndose de este modo, por imperio de la Ley, en sujetos activos de las obligaciones tributarias que surjan con motivo de la aplicación de las Leyes reguladoras de tales tributos. De tal modo, que hay supuestos en los que el titular del poder tributario coincide con el titular del crédito tributario, y otros en los que las citadas titularidades corresponden a sujetos distintos.

¿Cómo actúa la Ley en cada una de estas dos clases de supuestos? ¿Cómo se determina en la Ley a quién corresponde la titularidad de los créditos tributarios?

En el primer supuesto, coincidencia en el mismo ente de las dos titularidades; la Ley no suele incluir un precepto donde expresamente se aluda a la citada circunstancia, sino que, generalmente, el legislador establece que el tributo se recaudará por determinados órganos, que forman parte del ente titular. Pero ni siquiera es necesario que la remisión a los órganos recaudatorios se haga en la Ley de cada tributo, sino que a veces el legislador considera, por un lado, que determinados tributos pertenecen a una determinada categoría que se refiere al ente titular del poder tributario (por ejemplo, estatales, provinciales, locales, etc.), y de otro, determina que los tributos estatales se exigirán por el propio Estado, conforme a las normas de liquidación y recaudación oportunas. (Así, por ejemplo, el artículo 1.º de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, determina que: «La imposición directa del Estado se hace efectiva por medio de los siguientes gravámenes...», y enumera los impuestos que tienen, entre otras, la característica de «estatales». Por otra parte, el legislador establece que es el propio Estado el que tiene derecho a exigir los tributos

que corresponden a su haber. Así, el artículo 1.º del Estatuto de Recaudación de 29 de diciembre de 1948 dice: «Es facultad privativa del Ministerio de Hacienda la gestión recaudadora del haber del Estado, y el servicio de recaudación consiste en el ejercicio de la función administrativa conducente a realizar los créditos reconocidos y liquidados, refiriéndose, por tanto, al sujeto obligado al pago, al organismo recaudador y a la forma y procedimiento de recaudar».)

La segunda posibilidad; que los titulares no coincidan, o lo que es igual, que el titular del poder tributario sea distinto del sujeto activo de la obligación tributaria, exige, naturalmente, que la Ley lo declare expresamente. A estos entes, que son sujetos activos de la obligación tributaria, pero que no son titulares del poder tributario, se les conoce por entes con competencia financiera.

Nuestra Ley General Tributaria recoge los dos supuestos en el artículo 5.º, según el cual «las Provincias y los Municipios podrán establecer y exigir tributos dentro de los límites fijados por las leyes. *Las demás Corporaciones y entidades de Derecho público no podrán establecerlos, pero sí exigirlos cuando la Ley lo determine*», que completado con los artículos 1.º y 6.º, apartado 2, del mismo texto legal, nos ofrecen el cuadro completo de los sujetos activos en nuestro Ordenamiento positivo.

De todo ello, y del claro tenor del inciso final del artículo 5.º, que hemos reproducido, se deduce que el olvido en que incurre el artículo 10, apartado a), al no incluir al sujeto activo entre los elementos de la obligación tributaria, que deben ser fijados precisamente por la Ley, en nada empaña el juego del principio de legalidad también para los sujetos que nos ocupan.

### 3. *Los auxiliares de los sujetos activos y su naturaleza dentro de la obligación tributaria.*

La doctrina se ha planteado el problema de si los sujetos que llevan a cabo la recaudación, lo que se denomina el *personal recaudador*, forman un tercer grupo de sujetos de la obligación tributaria, intermedio entre los sujetos activos y los pasivos (4). Sin entrar para nada en la polémica que el tema ha suscitado, conviene precisar aquí que, por lo que se refiere al Ordenamiento y al sistema españoles, tales auxiliares no tienen más que el carácter que su nombre indica, y actúan, por tanto, en nombre del ente al que ayudan en la labor recaudatoria. No tienen, por tanto, un crédito en

---

(4) Cfr. BERLIRI, *Principios*, cit., págs. 116 y sigs., de la edición italiana.

nombre propio en contra de los sujetos obligados al pago de las obligaciones tributarias (5).

#### 4. *La determinación del sujeto activo.*

Mayor dificultad puede presentar, en algunos casos, la determinación del sujeto activo, en aquellos supuestos en los que, por tratarse de un tributo municipal o provincial, se presentan dudas respecto al ente concreto a quien corresponda el cobro del tributo. En estos casos —determinación de si el tributo debe cobrarlo un Municipio u otro, una Diputación u otra—, la solución viene dada por el análisis del hecho imponible del tributo en cuestión (6).

### III. SUJETOS PASIVOS.

#### 1. *Concepto.*

Limitado el campo de investigación al descubrimiento del sujeto pasivo de la obligación tributaria, es decir, del deudor, vamos a aludir en las páginas que siguen a los diversos problemas que suscita su determinación en cada caso concreto.

En principio sabemos que, dada la naturaleza *ex lege* de la obligación tributaria, el sujeto pasivo ha de ser determinado por la Ley, y en tal sentido se pronuncia la Ley General Tributaria, que, al contrario de lo que ocurre con el sujeto activo, no olvida al sujeto pasivo entre los elementos de la obligación tributaria sobre los que opera directamente el principio de legalidad (cfr. art. 10, apartado a).

El problema estriba en determinar la manera de que se vale el legislador para establecer los deudores de los tributos.

La solución a esta cuestión viene dada por la especial estructura de la norma tributaria, que contiene el presupuesto de hecho del tributo, o —según la terminología de la Ley General Tributaria— el hecho imponible (hipótesis formulada abstractamente) «cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria» (mandato) (7). De tal manera que cada realización del hecho imponible supone el nacimiento de una obli-

(5) Véanse los artículos 1 y 12 del Estatuto de Recaudación y las *Anotaciones de VICENTE-ARCHE, F.*, al tomo primero de los *Principios de Derecho tributario*, de BERLIRI, págs. 266 y sigs.

(6) En ese sentido, BERLIRI, A., *Principios*, cit., vol. II, págs. 114 y 115.

(7) Este es el tenor literal del artículo 28 de la LGT, donde se define el hecho imponible.

gación tributaria y, por tanto, la existencia de un nuevo deudor. Este nuevo deudor es, lógicamente, el que realiza el hecho imponible, es decir, el que pone en marcha el mecanismo legal al realizar la hipótesis a la que la norma une el efecto del nacimiento de la obligación.

*De modo que, en una primera aproximación, podemos decir que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es el realizador del hecho imponible.*

Pero la claridad y la simplicidad de esta construcción no se dan siempre en Derecho tributario, donde el Derecho positivo ofrece una serie de supuestos en los que, de una manera o de otra, la norma general (deudor = realizador del hecho imponible) no opera, o, al menos, no opera con exclusividad. Estos supuestos, que pudiéramos llamar extraordinarios, son los siguientes:

1.º Los casos en los que los realizadores del presupuesto de hecho no quedan obligados al cumplimiento de la obligación tributaria, porque una norma jurídica los ha declarado exentos (*exenciones subjetivas*).

2.º Aquellos casos en que el sujeto realizador del presupuesto de hecho no es el deudor del tributo, porque no tiene capacidad jurídica para obligarse, quedando obligados los sujetos con capacidad jurídica que lo componen (*entes colectivos desprovistos de personalidad jurídica*).

3.º Aquellos otros en los que la deuda se transmite del obligado a otros sujetos (*transmisión de la deuda «mortis causa»*).

4.º Cuando la Ley extiende la obligación del cumplimiento de la prestación tributaria a otros sujetos, bien en calidad de deudores solidarios, bien subsidiarios (*responsables*).

5.º Aquellos en los que el obligado al pago es un sujeto que se pone en lugar del realizador del presupuesto de hecho (*sustitutos*).

Más adelante tendremos ocasión de referirnos con algún detenimiento a cada uno de estos llamados supuestos extraordinarios. Ahora fijémonos en el supuesto normal, es decir, cuando *la norma llama como deudor del tributo al realizador del presupuesto de hecho* (8).

Decíamos antes, desde un aspecto formal, que es lógico que el sujeto que pone en marcha el mecanismo legal al realizar el hecho imponible fuese el obligado a soportar las consecuencias de esa acción o de encontrarse en la situación prevista en la norma. *Ahora debemos preguntarnos si, además de lógica, tal solución es justa.* Todo conduce a una respuesta

---

(8) En él incluyo, por el momento, ciertos supuestos que, respondiendo al esquema: deudor = realizador del presupuesto de hecho, serán examinados separadamente para ofrecer particularidades de otro tipo que exigen una alusión especial. Pienso en los supuestos de representación, solidaridad de deudores y traslación jurídica de la cuota tributaria.

na confirmación en nuestro Derecho positivo. Bastaría hacer un recorrido por nuestras Leyes tributarias para mostrar que, en efecto, la Ley une la cualidad de deudor a quien realiza el presupuesto de hecho. No es éste el lugar, sin embargo, para una labor de ese tipo, pero no conviene perder de vista que el intérprete debe buscar en las Leyes reguladoras de los impuestos y demás tributos el verdadero sentido que en el Derecho positivo de un determinado país, en un determinado momento, tienen las categorías elaboradas por la dogmática. Sólo sin olvidar este criterio de interpretación es correcto tratar de deducir, de las propias definiciones del legislador, lo que éste entiende por sujeto pasivo o por cualquier otra categoría jurídica. En efecto, las normas definitorias no vinculan, porque en realidad no contienen un mandato; de tal manera que, si la definición legal no concuerda con el verdadero régimen jurídico, que las normas particulares de las instituciones fijan, el intérprete debe optar por este último.

Con estas reservas, pues, nos acercamos a las definiciones de la Ley General Tributaria.

Cuatro artículos fundamentales ofrecen al intérprete el concepto que el legislador español ha dado de sujeto pasivo, a saber :

a) Artículo 30: «Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo».

b) Artículo 31: «Es contribuyente la persona natural o jurídica a quien la Ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible. Nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la Ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas».

c) Artículo 32: «Es sustituto del contribuyente el sujeto pasivo que por imposición de la Ley, y en lugar de aquél, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria. El concepto se aplica especialmente a quienes se hallan obligados por la Ley a detraer, con ocasión de los pagos que realicen otras personas, el gravamen tributario correspondiente, asumiendo la obligación de efectuar su ingreso en el Tesoro».

d) Artículo 33: «Tendrán la consideración de sujetos pasivos, en las Leyes tributarias en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una entidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición».

Prescindiendo por el momento de las referencias al sustituto, que

afirmativa, habida cuenta que el legislador, cuando redacta los hechos imponibles, está sujeto al principio de capacidad contributiva, y, por tanto, los configura de tal modo que su realización indique un cierto grado de capacidad económica. De ahí que sea justo que el realizador de una acción, o el que se encuentre en un *estado* o *situación* indicadores de capacidad contributiva, sea el obligado al pago, porque se supone que ha manifestado una cierta capacidad económica realizando la hipótesis normativa.

Esta observación que antecede permite, de otra parte, profundizar en el concepto de sujeto pasivo, ya que pone de manifiesto la necesaria conexión entre el verdadero perfil dogmático de las categorías jurídicas y la función que cumplen. Quiere decirse que, del mismo modo que la obligación tributaria es un *instrumento jurídico* elegido por el legislador para conseguir dentro de un estado de derecho los ingresos necesarios para el sostenimiento de las cargas públicas, el deudor, en esa obligación, es el que manifiesta la capacidad contributiva, en la forma concreta elegida por el legislador al redactar el hecho imponible (9).

De ahí que no baste, a los efectos de identificación del sujeto pasivo, referirse al deudor del tributo, sino que es necesario ponerlo en relación con el presupuesto de hecho.

Esto no significa, como es obvio, recurrir a criterios económicos para la definición de las categorías dogmáticas del derecho tributario, sino, por el contrario, incidir en su más profundo e íntimo sentido jurídico, expresando su concreta función, su *rôle* en la aplicación del principio de justicia. La legitimidad del argumento ha sido afirmada incluso por autores tan poco sospechosos de construcciones no estrictamente jurídicas como BERLIRI, que afirma en una reciente obra que, para determinar cuándo el presupuesto de hecho es o no extraño al sujeto pasivo, hay que partir del precepto constitucional, según el cual cada uno contribuye a los gastos públicos en función a su capacidad contributiva, de tal manera que el legislador debe asumir como presupuesto del impuesto hechos o situaciones que sean reveladoras de capacidad contributiva de quien se encuentre con los mismos en una determinada relación.

## 2. Definición legal.

El concepto que hemos propuesto del sujeto pasivo de la obligación tributaria (sujeto pasivo = realizador del hecho imponible) encuentra ple-

---

(9) Cfr. mi estudio ya citado, *El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica*, en los epígrafes destinados a los sujetos pasivos.

tienen su lugar adecuado en el apartado correspondiente, vemos que el sujeto pasivo «es la persona natural o jurídica que, según la Ley, resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias» (art. 30), de donde es lícito deducir que también para la Ley General Tributaria, y limitándonos al estricto campo de la obligación tributaria, sujeto pasivo = deudor del tributo. Esta conclusión la abona también el tenor del artículo 31, aunque la fórmula utilizada por el legislador no sea muy feliz o, cuando menos, se preste a ciertos equívocos. En efecto, «es contribuyente la persona natural o jurídica a quien la Ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible», es decir, es sujeto pasivo, ya que el contribuyente es la forma normal de manifestarse aquél, cuando no hay sustituto, el obligado al pago de la obligación tributaria, ya que aquí el término «carga», utilizado por el legislador, debe entenderse en sentido usual, porque ni puede referirse a la carga en sentido económico —porque las obligaciones del sujeto pasivo exceden ampliamente del pago de la obligación (téngase presente que el citado texto legal se refiere, en rigor, al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, no sólo de la obligación tributaria)—, ni tampoco en sentido jurídico, ya que así entendida la carga, tiene una riqueza de significados, ninguno de los cuales le es en absoluto aplicable.

Esta interpretación, sin embargo, no parece deducirse de los párrafos que el preámbulo de la Ley dedica a los sujetos pasivos. Aquí el legislador distingue netamente dos figuras: la del contribuyente y la de sujeto pasivo.

En efecto, de un lado se afirma: «El objeto del tributo se encuentra, naturalmente, vinculado a una persona. Esta persona, por tanto, no está determinada por la norma, sino por la simple relación que el supuesto de hecho establece sin alteración de ninguna clase. En su virtud, se trata del contribuyente, ya que es el llamado a soportar el tributo por ser titular de la respectiva capacidad económica» (10).

Aunque estamos convencidos de que tratar de obtener algo de la Exposición de Motivos de esta Ley es totalmente ilusorio, porque la redacción del preámbulo es ininteligible, sin paliativos, vamos a intentar deducir de ella el concepto legal de sujeto pasivo y de contribuyente.

*El contribuyente* es «el llamado a soportar el tributo por ser titular de la respectiva capacidad económica». Esto se entiende. Pero continúa el

---

(10) Quizá convenga advertir que no hay error en la transcripción de este párrafo del preámbulo, que he reproducido íntegra y fielmente. También puede ser necesario aclarar que éstas son las primeras frases del apartado b) de dicho preámbulo, y que el párrafo reproducido no es continuación ni complemento de ningún otro.

preámbulo: «Ahora bien, así como la norma describe con mayor o menor amplitud o literalidad (*sic*) el objeto del tributo y crea el hecho imponible como concepto jurídico, puede o no aceptar que el titulado contribuyente sea sujeto de la relación jurídica que se establece al producirse aquél». De donde que el sujeto pasivo puede ser distinto del contribuyente.

*¿Quién es este sujeto pasivo distinto del contribuyente?*

Esta pregunta tiene dos posibles contestaciones:

a) Sujeto pasivo es el obligado a cumplir la obligación tributaria, que si bien normalmente coincide con el titular de la capacidad contributiva, que es el que debe soportar la carga tributaria (contribuyente), puede no coincidir por razones de técnica tributaria, de tal manera que paga al ente público, pero traslada la cuota pagada al verdadero titular de la capacidad contributiva.

b) Este sujeto pasivo —distinto del contribuyente— no puede ser más que el *sustituto*.

La primera solución conduce a una trilogía de sujetos pasivos: 1) el contribuyente, persona a la que podrá trasladarse legalmente la cuota tributaria; 2) sujeto pasivo, persona obligada frente al ente público; 3) sustituto.

Esta es la conclusión que hemos visto puede obtenerse del preámbulo. Sin embargo, el articulado difícilmente permite llegar a esta conclusión. De un lado, el artículo 30, al definir al sujeto pasivo, distingue únicamente dos formas de serlo: «como contribuyente» o «como sustituto del mismo». La Ley aquí no concibe más forma de estar obligado al cumplimiento de la obligación tributaria que una de las dos citadas. Si se es sujeto pasivo, es necesario ser o contribuyente o sustituto. A esta última conclusión se llega también considerando el tenor del artículo 32, ya que el legislador considera que el sustituto no se pone en lugar del sujeto pasivo, sino del contribuyente.

De otra parte, el párrafo 2 del artículo 31 parece apoyar cualquiera de los dos tesis. Veamos: «Nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la Ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas». En efecto, si entendemos por traslación el desplazamiento de la carga tributaria de un sujeto a otro *por cualquier medio jurídico*, entonces debemos deducir que cuando el contribuyente traslada —porque así lo autoriza la Ley— la cuota tributaria a otros sujetos, no pierde su condición de tal; de donde no hay más que dos sujetos pasivos: el contribuyente y el sustituto.

Pero si la «traslación» de que habla el artículo 31 se entiende por traslación *extra legem*, es decir, por medio del mecanismo del contrato, etcétera (que, a decir verdad, parece más adecuado, porque no tiene sentido que la Ley otorgue el derecho de trasladar la cuota tributaria al contribuyente, ya que éste tiene tal cualidad justamente porque la Ley piensa que es él el que debe soportar el gravamen), entonces nos encontramos con que en todos aquellos casos en que el *sujeto pasivo* (es decir, la persona obligada al pago de la obligación tributaria) no es el sustituto, pero sí tiene derecho a trasladar la cuota tributaria, aquél es una figura distinta, no sólo del sustituto, sino también del contribuyente. Con lo que este segundo párrafo del artículo 31 conduce a la solución trimembre, antes enunciada.

¿Cuál es la solución adecuada? ¿Cuál de las dos interpretaciones debe ser aceptada?

Veamos si la solución puede encontrarse fuera de la Ley General Tributaria, ya que a favor del apoyo del párrafo 3.º del artículo 31, en sentido netamente contrario a la postura pluralista, no pueden olvidarse los textos rotundos del artículo 30 y del artículo 32. De modo que, por un lado, una Exposición de Motivos con una redacción que se presta a confusión, de la que puede desprenderse una postura, y de otro, el articulado de la Ley, con incoherencias internas, parece llevar a la solución opuesta.

La aclaración de este embrollo, repito, hay que lograrla fuera de la Ley codificadora, es decir, en la regulación positiva de los tributos en particular. Hay que comprobar, en definitiva, si en nuestro Derecho positivo el sujeto pasivo coincide siempre con el contribuyente o con el sustituto.

Ya antes adelantábamos que en los supuestos de traslación legal de la cuota tributaria se nos presentaba un sujeto pasivo que ni era *contribuyente* ni sustituto. Por ejemplo, el artículo 189 de la Ley de Reforma de 11 de junio de 1964 contempla uno de estos supuestos. Dice el citado artículo: «Los contribuyentes por este impuesto (tráfico de empresas) podrán repercutir el importe total del mismo sobre los adquirentes de los bienes, mercancías o productos, sobre los dueños de las obras, arrendatarios de los bienes o servicios y las personas para quienes se ejecute cualquier operación sometido al impuesto, los cuales quedan obligados a soportar dicha repercusión».

Es decir, los sujetos pasivos del impuesto general sobre el tráfico de las empresas tienen el derecho de repercutir la cuota del mismo a las personas que se citan en el transcrito artículo.

Ahora hay que determinar si estos sujetos pasivos —titulares del derecho a repercutir— son contribuyentes o no lo son. La Ley de Reforma Tri-

butaria los llama contribuyentes, con lo que se llega a la conclusión de que cuando la Ley habla de soportar la carga tributaria no se está refiriendo a soportarla en definitiva, sino a la obligación de pagar el tributo. Esta tesis se confirma, además del análisis del párrafo 1 del artículo 31: «Es contribuyente la persona natural o jurídica a quien la Ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible». Ahora bien, no puede afirmarse que la Ley imponga a los repercutidos del artículo 189 de la Ley de Reforma Tributaria una carga derivada del hecho imponible, porque la carga del hecho imponible la soportan los sujetos pasivos, los que configuran el hecho imponible, los deudores para con el Fisco, pero no los repercutidos que no tienen relación alguna con aquél ni con el hecho imponible. A los sujetos repercutidos la Ley no les impone la carga tributaria, sino que están obligados a soportar, a pasar por que los deudores de la obligación tributaria puedan exigirles el importe de las cuotas.

A la vista de todo ello no se puede más que concluir de este modo:

1.º Que nuestro Derecho positivo conoce sujetos obligados al pago de la obligación tributaria que pueden repercutir la cuota a unos terceros sujetos, que son, en definitiva, los que soportan el gravamen.

2.º Que no parecen compatibles las definiciones que de contribuyente da la Ley General Tributaria, y en concreto que si el contribuyente no coincide con el sujeto pasivo, su obligación no depende de la realización del hecho imponible, sino de la puesta *in actu* de la potestad conferida al sujeto pasivo de exigir el reembolso de la cuota tributaria.

3.º Que la traslación de que habla el artículo 31, 2, se refiere a una traslación por instrumento, tanto legal como *extra legem*. Lo que, aparte las consideraciones ya hechas, es coherente con las disposiciones contempladas en los artículos 30 y 32; y

4.º Que, en todo caso, el sujeto pasivo está obligado, es deudor y configura el presupuesto de hecho del tributo.

La interpretación de estos textos legales en sentido contrario al que aquí se ha aceptado, es decir, considerando que la Ley General Tributaria mantiene que el *contribuyente* es el que en definitiva sostiene la carga tributaria, es decir, el que *contribuye* a las cargas públicas, presenta junto con aspectos sugestivos, puntos débiles que le hacen probablemente inaceptable.

Podría aducirse a favor de esta línea interpretativa, aparte los términos de la Exposición de Motivos, que son tan equívocos que pueden significarlo todo, el tenor del párrafo 2.º del artículo 31, al que ya nos hemos referido. En verdad, cuando la Ley establece que el contribuyente es el que debe

soportar la carga tributaria, tan legítima es una interpretación que considere qué carga tributaria se emplea aquí, como en el párrafo 1.º, es decir, carga = a obligación de cumplir la obligación tributaria, como entender, por el contrario, que aquí el legislador se refiere al que *a fin de cuentas* satisface el tributo, bien cumpliendo directamente la obligación tributaria, bien a través del sujeto pasivo, a quien la Ley permite o exige reembolarse del pago hecho al sujeto activo de la obligación tributaria (es decir, contribuyente sería también el repercutido legalmente).

Decía antes que esta última interpretación ofrecía relieves muy sugestivos. A ellos quiero referirme muy sucintamente. ¿Qué significaría aceptar que puede ser contribuyente el tercero repercutido legalmente, que no está obligado frente al sujeto activo de la obligación tributaria, sino frente al sujeto pasivo de ella? ¿Puede considerarse contribuyente a quien nada debe al ente público?

Todavía, *¿es totalmente cierto que el tercer repercutido no debe nada al ente público?*

La respuesta a estas preguntas implica demasiados problemas para que en un estudio como éste, que tiene otra finalidad muy distinta, pueda ser afrontada en toda su complejidad. Pero quizá resulte útil poner los términos del problema en espera de que en otra ocasión, nosotros o, mejor, alguien con más tiempo y mejores dotes acometa seriamente el análisis de esta cuestión.

La contestación a la primera pregunta supone resolver el problema del concepto de obligación tributaria y, más concretamente, el de tributo.

En efecto, admitir que el tercero repercutido es un verdadero contribuyente supone que admitamos, igualmente, que éste paga un tributo cuando reembolsa al sujeto pasivo. Por ejemplo, cuando el fabricante repercute sobre el consumidor el impuesto que grava la fabricación del producto porque así se lo autoriza la Ley o se lo exige, según la repercusión sea preceptiva o voluntaria, tendríamos, con arreglo a la tesis *a quo*, que calificar de contribuyente al consumidor, lo que quiere decir, repito, que éste paga un tributo, o lo que es igual, satisface la prestación objeto de una obligación tributaria.

Por ello, el problema de si el repercutido puede o no calificarse como contribuyente aboca en el problema del concepto de tributo y en el de obligación tributaria.

El concepto de tributo ha sido muy poco elaborado por la doctrina, e incluso su viabilidad como categoría dogmática, negada; pero la doctrina dominante coincide, con matices que no modifican la solución de nuestro

problema, en las siguientes características que enuncia el maestro GIANNINI (11): «son debidos a un ente público; encuentran su fundamento jurídico en el poder de imperio del Estado; son impuestos con el fin de allegar los medios para las necesidades financieras del mismo». Repite que las salvedades que a este concepto se hacen no modifican los términos del problema (12), de tal manera que podemos aceptarlo a los fines de comparación con el ingreso a qué está obligado a realizar el tercero repercutido en el patrimonio del sujeto pasivo (13).

Las diferencias son evidentes: a) entre el repercutido y el sujeto activo —ente público— no existe comunicación jurídica, en el sentido que nunca

(11) Cfr. *I concetti fondamentali del Diritto tributario*, UTET, Turín, 1956, pág. 58.

(12) Cfr. COCIVERA, B., *Sul concetto di tributo e sulla natura tributaria di alcuni proventi degli enti minori*, en «Jus», marzo de 1959, quien afirma «sobre este concepto de tributo es lícito presentarse alguna duda. A nuestro entender, si el fundamento jurídico, sea del tributo que del impuesto, reside en la potestad financiera, el fin que el ente impositor consigue con el impuesto o con el tributo no puede ser sino indiferente para el derecho... Pero aparte estas reservas, el concepto de tributo elaborado por GIANNINI sirve de guía para distinguir los ingresos tributarios de los no tributarios, y dentro de estos límites puede ser aceptado» (pág. 61). Más adelante, el propio COCIVERA fija los caracteres que, a su entender, determinan la naturaleza tributaria de una prestación: «La naturaleza tributaria de una prestación tributaria debe obtenerse del concurso de varios elementos: fundamento jurídico del impuesto residente en la potestad tributaria; fines perseguidos por el ente público; disciplina jurídica propia de los impuestos; privilegios, sanciones penales» (pág. 69).

(13) De otra parte, toda la doctrina es unánime en considerar que el tributo consiste en una relación entre el ente público y el obligado a satisfacerlo. En este sentido, TESORO («el tributo se considera ya generalmente como una prestación coactiva pecuniaria, impuesta por el Estado, como consecuencia de una relación obligatoria de Derecho público» —*Principii di Diritto tributario*, 1958, pág. 39—), y aún más claramente, BLUMENSTEIN («prestaciones pecuniarias que el Estado, o en ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos sometidos a la misma» —*Sistema de Diritto delle imposte*, pág. 1—). La doctrina española distingue varios sentidos de la palabra *tributo*, pero todos reconducen siempre a una relación entre el sujeto activo y el pasivo: «En una primera acepción, designa los ingresos que los entes públicos obtienen en virtud de su poder de imposición. En este sentido, en cuanto especie de los ingresos públicos, los tributos son sumas de dinero que percibe el ente público. Este es el significado que se da al término cuando se habla de 'percibir un tributo'. En este sentido relativo, con el término tributo se expresa el mecanismo jurídico de que los entes públicos se sirven para obtener el ingreso tributario. Este mecanismo consiste en hacer surgir a cargo de ciertas personas la obligación de pagar al ente público una suma de dinero cuando se dan los supuestos previstos por la Ley. El tributo en esta acepción es una obligación cuya prestación consiste en entregar una suma de dinero que constituye para el ente público acreedor el ingreso tributario. En tal sentido, podemos definir el tributo como la obligación de realizar una prestación pecuniaria en favor de un ente público, para subvenir las necesidades de éste, que la Ley hace nacer directamente de la realización de ciertos hechos que la misma establece» (cfr. SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO DE LA UNIVERSIDAD DE MADRID, *Curso de Derecho financiero*, vol. II, págs. 106 y 107).

el repercutido es deudor del sujeto activo; b) la obligación del repercutido no nace de la realización de un hecho imponible, sino de la realización de un hecho al que la Ley une el derecho del sujeto pasivo de repercutir, y la correlativa obligación del repercutido de reembolsar al sujeto pasivo cuando éste ejerza un derecho; c) la obligación del repercutido es una obligación *ex lege*, pero la eficacia de dicha obligación puede depender de la voluntad del acreedor, que puede renunciar a su derecho con el simple no ejercicio del mismo; lo que, evidentemente, nunca se da en la obligación tributaria, que es inderogable.

*De todo ello se desprende que si consideramos al repercutido, contribuyente, nos estamos refiriendo a una manera de ser contribuyente que nada tiene que ver con lo que la doctrina entiende por tal. Esto nos lleva a plantearnos la segunda pregunta: ¿Puede considerarse contribuyente a quien nada debe al ente público? Hemos visto que, técnicamente, el contribuyente tiene que ser sujeto pasivo de la obligación tributaria, entendiéndose por ésta la obligación «ex lege», en virtud de la cual un sujeto ha de hacer una prestación pecuniaria al Estado o a un ente público. Pero si abandonamos por un momento esta concepción del tributo y de la obligación tributaria y nos encaramos con el problema de la obtención de los ingresos tributarios por parte del Estado, caeremos en la cuenta de que el Estado no siempre obtiene los ingresos tributarios —directa e inmediatamente— de los sujetos que estima —según el principio de capacidad contributiva— han de contribuir, sino que, con fines de comodidad y de agilidad administrativa, utiliza diversas técnicas de exacción de los mismos, que, a veces, consisten en obtener los medios pecuniarios que necesita de esos sujetos que considera que, en justicia, han de contribuir, pero a través de otros sujetos, cuya capacidad económica no considera en esa ocasión, sino que los utiliza como simples intermediarios para gravar a otros sujetos con capacidad económica. Cuando el empresario paga el impuesto que grava las rentas del trabajo de su empleado, sirve de instrumento para que el Estado recaude dicho impuesto; pero el verdadero contribuyente es el empleado, que es el titular de la capacidad contributiva manifestada por la obtención de rentas procedentes del trabajo personal, es decir, por haber realizado el presupuesto de hecho del impuesto. Por eso el empresario retiene, cuando paga el sueldo al empleado, el importe de la cuota tributaria. Este supuesto se conoce técnicamente por *sustitución*.*

Puede ocurrir, en cambio, que el instrumento de que se valga el legislador para gravar determinadas manifestaciones de capacidad contributiva sea mucho más complejo y más alejado del esquema simple que ya cono-

ce mos: que el sujeto pasivo (realizador del presupuesto de hecho) pague al sujeto activo —ente público— el tributo.

Esta última forma es la de repercusión del impuesto, a la que ya nos hemos referido a lo largo de este epígrafe. Conviene observar que el repercutido está obligado legalmente a reembolsar al sujeto pasivo de una obligación tributaria lo que éste ha pagado al ente público por haber realizado un presupuesto de hecho. Esto significa que el legislador, por razones de comodidad administrativa, en lugar de gravar directamente al repercutido, estableciendo un hecho imponible que contemplase el acto que origine la repercusión, prefiere montar un mecanismo complejo para *obtener el mismo resultado, obligando directamente a un sujeto, al que a su vez faculto para que pueda exigir a otro.*

Desde un punto de vista *exclusivamente jurídico*, no hay duda de que el repercutido está obligado a contribuir. Negar esto significaría aceptar un planteamiento tan excesivamente formalista del Derecho tributario, que olvidaría las bases mismas de éste, porque, además, no puede olvidarse que el repercutido está obligado legalmente a reembolsar al sujeto pasivo de la obligación tributaria, no por un puro capricho del legislador, sino que la «ratio legis» de esa norma de repercusión es la misma que la de las normas que establecen los tributos (el principio de capacidad contributiva), y no sólo, sino que el hecho imponible, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, cuya cuota se repercute, generalmente *no recoja una manifestación de capacidad contributiva*, supondría el establecimiento de normas injustas, contrarias a los dictados de las normas fundamentales, que, por el contrario, sí recogen los presupuestos de hecho de las normas que autorizan o establecen la repercusión.

Tomemos como ejemplo el impuesto de tráfico de empresas, al que ya hemos aludido anteriormente.

La Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 creó este impuesto, por el que se sujetan a gravamen, entre otras:

«Las operaciones por las que los fabricantes, industriales y comerciantes mayoristas transmitan o entreguen por precio, bienes, mercancías o productos de su fabricación, industria o comercio, cualquiera que sea la forma que adopten. No estarán sujetas en ningún caso las operaciones realizadas por los comerciantes minoristas» (art. 186, a). Los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias derivadas de este hecho imponible, determinados en el artículo 188, son los «fabricantes, industriales y comerciantes mayoristas que realicen las transmisiones o entregas a quienes se refiere el apartado a)... del mismo número 1 del artículo 186».

Pues bien, si estos sujetos pasivos no pudieran repercutir la cuota sobre «los adquirentes de los bienes, mercancías o productos...», los cuales quedarán obligados a soportar dicha repercusión (art. 189), nos encontraríamos con que los comerciantes e industriales estarían sometidos por causa de su industria y comercio a los siguientes impuestos: cuota de licencia del impuesto industrial (por el mero hecho de ser titulares de un comercio o industria); y la cuota de beneficios del impuesto industrial o el impuesto de sociedades (según la naturaleza del sujeto pasivo) por los beneficios obtenidos de la industria o del comercio, más un impuesto que gravaría sus ventas: triple exacción, que no tendría sentido y sería claramente injusta, porque si técnicamente no daría lugar a un supuesto de doble imposición interna, significaría, desde el punto de vista económico, un *prius* probablemente exagerado, y desde el punto de vista de la técnica tributaria, daría lugar a una excesiva complicación administrativa, al existir tres impuestos que liquidar y recaudar que, en definitiva, gravan la renta del empresario.

Por el contrario, la norma de repercusión sí tiene sentido, porque grava una manifestación de capacidad contributiva: *el consumo*.

De modo que así como no tendría sentido jurídico imponer un nuevo impuesto a los empresarios —comerciantes mayoristas e industriales—, sí lo tiene gravar el consumo.

En conclusión, el repercutido paga por la misma causa por la que pagan todos los sujetos pasivos, porque tiene capacidad económica.

Y bien: *¿qué significa todo esto?* Quiere decir, simplemente, que en nuestro Ordenamiento tributario la obtención de ingresos tributarios se lleva a cabo no sólo por medio de *obligaciones tributarias* (tal como las conoce la doctrina y han sido definidas más arriba), sino también a través de otras obligaciones *ex lege* que no basándose en un hecho imponible y no realizándose a través de la comunicación entre el ente público acreedor y el deudor, sin embargo, responden y sirven a los fines sociales que cumple el sistema tributario: la obtención de recursos para el Estado y el reparto de la carga tributaria conforme al principio de capacidad contributiva. Repito que no es éste el lugar adecuado para tratar el perfil de estas obligaciones, a las que, sin embargo, hemos debido aludir para la adecuada interpretación del concepto legal de contribuyente; pero constituyen un tan sugestivo como inexplorado campo de atención para los tributaristas (14).

(14) Al final de este trabajo, al tratar de la traslación tributaria —traslación jurídica de la cuota tributaria—, volveremos a referirnos a ellas.

El tratamiento doctrinal de la repercusión de la cuota tributaria, desde el punto de

### 3. *El concepto de sujeto pasivo y la capacidad tributaria.*

Más difícil es, a nuestro entender, interpretar el artículo 33 de manera que sujeto pasivo signifique siempre en la Ley General Tributaria deudor del tributo. El problema, al que se dedica atención al estudiar la capacidad jurídica tributaria, se suscita porque entender que cuando la Ley dice «tendrán la consideración de sujetos pasivos... y demás entidades carentes de personalidad jurídica», el legislador consagra que estos entes se convierten en deudores, lleva consigo admitir que en Derecho tributario existe una capacidad jurídica distinta de la de Derecho privado, lo que no puede admitirse, como veremos más adelante.

Quiere decirse que si la Ley otorga la naturaleza de sujetos pasivos a entes desprovistos de personalidad jurídica, la Ley emplea los términos «sujetos pasivos» *para referirlos a entes que no pueden ser deudores. Es decir, que la Ley, si bien normalmente entiende que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es el deudor, otras veces —la del supuesto del artículo 33— utiliza el término sujetos pasivos, no para referirse a los deudores, sino sólo a los configuradores del aspecto subjetivo o personal del presupuesto de hecho. Y ello, porque para que dichos entes pudieran ser deudores tendría que aceptarse la posibilidad de una capacidad jurídica especial, otorgada por la norma tributaria, lo que, por las razones que más adelante se enumeran, es aberrante.*

Un ejemplo, quizá, aclare lo que quiere expresarse. Cuando la Ley Reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas (Impuesto de Sociedades) llama como sujeto pasivo a las comunidades de bienes, debe entenderse que la comunidad de bienes *puede realizar el presupuesto de hecho*; puede, por tanto, ser el elemento subjetivo del presupuesto de hecho de ese impuesto, *pero no que la comunidad de bienes sea deudora de ese impuesto.*

De modo que, y respecto de lo que ahora interesa principalmente, debemos concluir que la Ley General Tributaria utiliza el término sujeto pasivo en forma equívoca, ya que unas veces se refiere a los deudores del tributo configuradores del presupuesto de hecho, y otras sólo a los sujetos

---

vista jurídico, es prácticamente inexistente. Una aguda interpretación del mismo puede verse en *Análisis jurídico de una vieja distinción: impuestos directos e impuestos indirectos*, de SAINZ DE BUJANDA, con quien he tenido la oportunidad de discutir ampliamente este punto y de quien he recibido sugerencias muy valiosas para este trabajo.

que cumplen este último requisito, sin que estén capacitados para el primero (15).

#### IV. EXENCIONES SUBJETIVAS.

##### 1. *Concepto.*

La exención consiste en una primera aproximación en que una norma impide la vigencia de otra, reduciendo parcialmente su campo de aplicación.

Esta reducción parcial del campo amparada por la norma puede realizarse de dos maneras distintas, según la reducción se produzca a través de un recorte de los supuestos contemplados en la hipótesis de la norma, o por medio de la irrelevancia del mandato para ciertos supuestos que realizan la hipótesis.

Es decir, cada norma jurídica está compuesta de un presupuesto de hecho, presentado como hipótesis, y de un mandato.

El presupuesto de hecho toma la forma de una hipótesis formulada abstractamente: «la propiedad de una finca rústica», «la posesión de un automóvil», etc., de tal manera que, como es sabido, siempre que se den en el mundo real los fenómenos descritos en la hipótesis de la norma, se origina la consecuencia, el efecto de haber realizado el presupuesto: entra en juego el mandato. Puede ocurrir que una norma determine que ciertos supuestos previstos en el presupuesto de hecho de otra norma, dejen de serlo. Es decir, que, aunque realicen la hipótesis, la norma no es aplicable. Se produce un recorte, una disminución de supuestos contemplados en la hipótesis por la introducción en el Ordenamiento jurídico de una norma de exención. No es, pues, y este punto ha escapado generalmente a la doctrina, que respecto de ciertos supuestos no opera el mandato de la norma, sino que el mandato (efecto de la realización de la hipótesis) no opera porque no se ha producido la hipótesis. Cuando la exención surge de este modo, mediante un recorte de la hipótesis, la exención recibe el nombre de *objetiva*. De ella hay que distinguir la *exención subjetiva*, que supone la intervención de la norma de exención, de tal manera que no afecte a la hipótesis, sino al mandato. En los casos de exención subjetiva, por tanto, el mandato no opera a pesar de haberse

---

(15) Véase más extensamente este punto en el epígrafe dedicado a la capacidad jurídica tributaria.

realizado la hipótesis. La exención consiste en que, no obstante la producción de la hipótesis, el mecanismo del mandato no se pone en marcha porque la norma de exención lo impide, porque la hipótesis la ha realizado una persona, que el legislador, por razones político-sociales, estima no debe sufrir las consecuencias que se derivan de la realización del presupuesto de hecho.

Si pasamos de estos conceptos generales al Derecho tributario, podríamos definir la exención tributaria de la siguiente manera: *hay exención tributaria cuando una norma (llamada norma de exención) establece que una norma tributaria no es aplicable a supuestos de hecho que realizan la hipótesis de dicha norma tributaria, o cuando impide que se deriven los efectos jurídicos del mandato de esta norma tributaria para los sujetos fijados en la norma de exención.*

Cuando la norma de exención afecta a la hipótesis de la norma tributaria, nos encontramos con las *exenciones tributarias objetivas* (16); cuando afecta el mandato, con las *exenciones tributarias subjetivas*. Al concepto enunciado sólo queda añadir que también respecto del *hecho exento* opera el principio de legalidad (17), y de ahí que las normas de exención tengan el rango de legales.

La exención resulta, según vemos, de la unión de dos normas: la que podíamos llamar norma general, y la norma de exención. Ambas son necesarias para que se produzca tal fenómeno. Este dato es importante y nos servirá para distinguir, a continuación, la exención de la no sujeción.

## 2. Exención y no sujeción.

La no sujeción consiste en que la norma tributaria *no es aplicable* porque la actividad del presunto sujeto pasivo no realiza la hipótesis de dicha norma, o porque el sujeto que actúa no puede sufrir las consecuencias jurídicas derivadas del mandato de la norma tributaria por no en-

---

(16) La conexión existente entre hipótesis de la norma y exención objetiva fué percibida por SAINZ DE BUJANDA, quien escribe: «Es cierto que la obligación tributaria no surge a pesar de haberse producido un hecho que, dados sus elementos constitutivos, quedaría normalmente comprendida dentro de la definición legal del hecho imponible. Ahora bien, para que la exclusión se produzca es necesario que la norma proceda a formular una nueva definición: la del supuesto exento. Esta definición es tan importante y eficaz como la de los hechos sujetos, dado que sin ella no podrían producirse los efectos desgravatorios que la exención provoca. Esta no se produce, por tanto, porque la norma jurídica decreta que la obligación *no surge, a pesar de haberse producido el hecho imponible, sino por haberse producido el hecho exento*» (en *Teoría jurídica de la exención tributaria*, «Hacienda y Derecho», III, pág. 449).

(17) Cfr. art. 10, apartado b), de la Ley General Tributaria.

contrarse con la hipótesis en la relación requerida por la norma tributaria. Es decir, simplemente, porque la actividad del sujeto pasivo no está gravada.

De donde la diferencia con la exención es clara, ya que en ésta es necesaria la existencia de dos normas, de modo que, en definitiva, se impida la aplicación del mandato de la norma tributaria, mientras que en el supuesto de no sujeción no hay más que una verdadera norma, porque no es aplicable lisa y llanamente, porque no regula ni contempla la actividad del sujeto.

En algunos casos, sin embargo, esta clara distinción puede presentar dudas, porque se produce una *formulación positiva de la no sujeción*, es decir, existe un precepto que declara expresamente que un determinado sujeto o una determinada acción no están sujetos a una determinada norma tributaria.

La dificultad se reduce en este caso a fijar la naturaleza de la norma que contiene la formulación positiva de la no sujeción. Este análisis nos permitirá observar cómo ni siquiera en los casos de formulación positiva existe una yuxtaposición de normas, ya que los preceptos que contienen la expresada formulación son meras normas interpretativas, o como las llama SAINZ DE BUJANDA, «preceptos didácticos», que, según el citado autor, «tratan simplemente de orientar la gestión tributaria de los órganos administrativos y la función aplicativa de los jurisdiccionales..., pero no normas que por sí mismas provoquen una exclusión de obligaciones tributarias».

«La exclusión se opera, siempre según el expresado autor, por las normas que configuran el hecho imponible y que determinan los sujetos pasivos de la imposición. Si las normas de no sujeción no existieran, el resultado jurídico habría de ser el mismo: la inexistencia de obligaciones tributarias en los supuestos que las normas de sujeción no contemplan» (18).

Es decir, son normas interpretativas cuya eficacia se limita a expresar el verdadero sentido que tiene la norma interpretada; pero, en rigor, es ésta la única y verdadera norma jurídica. De ahí que en los supuestos de no sujeción no existan dos normas, lo que siempre ocurre en los casos de exención.

La Ley General Tributaria, por su parte, confirma plenamente esta doctrina en el artículo 29, que establece: «La Ley, en su caso, comple-

---

(18) Cfr. *Teoría jurídica de la exención tributaria*, cit., pág. 430.

tará la determinación concreta del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción». Se trata, pues, de una delimitación negativa del hecho imponible.

### 3. *El mínimo exento.*

Aunque, en puridad, el problema del mínimo exento excede del marco de este estudio, porque se refiere siempre a las exenciones objetivas, cuyo marco apropiado es el correspondiente al estudio del hecho imponible, conviene, para cerrar el cuadro de situaciones similares al concepto de exención, detenerse brevemente en el *mínimo exento*.

Nuestro Derecho positivo conoce esta fisura, mediante la cual se recorta o delimita el haz de relaciones sujetas al hecho imponible. Así, por ejemplo, el artículo 42 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, que se refiere al impuesto sobre el rendimiento del trabajo personal, dispone que: «1. *Se eleve a 60.000 pesetas el límite exento para los contribuyentes a que se refiere el número 1 del artículo 47 de esta Ley*». Igualmente, al impuesto sobre la renta de las personas físicas corresponde un límite exento de 100.000 pesetas.

La única cuestión que puede suscitarse es si el mínimo exento constituye una exención objetiva o si, por el contrario, puede subsumirse en el esquema de la no sujeción. Puede comprenderse que la solución del problema puede ser distinta según los casos: dependerá de la formulación del presupuesto de hecho y de la relación existente entre éste y la norma que determine el mínimo exento. Quizá una prueba de cuanto se dice la ofrezcan los ejemplos antes transcritos: en el supuesto del artículo 42 de la Ley de Reforma Tributaria, parece evidente que se trata de un supuesto de exención, en cuanto que, de un lado, no todas las clases de rentas pueden disfrutar de éste, y por otro, que de no existir tal norma, las rentas inferiores a la cantidad fijada estarían sujetas al impuesto; por el contrario, en el supuesto del impuesto sobre la renta de las personas físicas, estamos ante una norma de no sujeción, porque su función es delimitar negativamente el presupuesto de hecho hasta el punto que éste debe ir formulado teniendo en cuenta dicho límite exento; es decir, dicho límite negativo.

Esto significa que nuestro Derecho positivo maneja, a nuestro entender, de forma indiscriminada, los términos: mínimo exento o límite exento, para referirse, según los casos, a supuestos de exención objetiva o de no sujeción.

## V. CAPACIDAD TRIBUTARIA.

### 1. *Capacidad jurídica y capacidad contributiva.*

He aquí dos conceptos jurídicos: capacidad jurídica tributaria (desde ahora capacidad tributaria) y capacidad contributiva, que a veces no se distinguen claramente, siendo así que reflejan dos realidades totalmente distintas.

Capacidad contributiva es el concepto jurídico paralelo a capacidad económica (19).

Capacidad tributaria equivale a capacidad jurídica, y en ese sentido constituye un atributo de la personalidad jurídica.

### 2. *Capacidad tributaria y capacidad de obrar tributaria.*

Tanto la capacidad tributaria como la capacidad de obrar tributaria responden a los conceptos de capacidad jurídica y de capacidad de obrar, sólo que referidos de manera concreta al Derecho tributario. Se trata, pues, de dos *calificativos* que el Ordenamiento jurídico otorga a aquellos sujetos que cumplen los requisitos que previamente el propio Ordenamiento fija para *calificar* de ese modo.

Empezaremos por el estudio de la capacidad tributaria y después nos referiremos a la capacidad de obrar tributaria.

### 3. *Capacidad jurídica y capacidad tributaria.*

#### A) *Planteamiento.*

Como es sabido, la capacidad jurídica se adquiere, tanto por las personas físicas como por las personas jurídicas, cuando cumplen determinados requisitos que fija el Ordenamiento jurídico. Una vez cumplidos esos requisitos, tanto unas como otras son aptas para la titularidad de cualquier relación jurídica.

En Derecho tributario, por tanto, operan las personas con capacidad jurídica. No es necesario cumplir ningún requisito especial para tener la capacidad jurídico-tributaria. Esta es igual, la misma capacidad jurídica, única para todo el Ordenamiento jurídico.

El problema surge porque tanto el Derecho positivo español como

---

(19) Remito a mi artículo ya citado, *El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica.*

los Ordenamientos tributarios de otros países sujetan al pago de los tributos a entes desprovistos de personalidad jurídica. Esto significa que sujetos carentes de capacidad jurídica quedan obligados, se convierten en deudores, han de cumplir sus obligaciones y, por tanto, han de poseer un patrimonio... Esta contradicción del Ordenamiento, que niega la calificación de persona jurídica en el seno del Derecho privado y opera en Derecho tributario como si esa calificación hubiese sido otorgada, ha suscitado una viva polémica en la doctrina, que, desde distintos puntos de vista, trata de explicar de una manera coherente este problema. La cuestión, pues, es si puede darse una capacidad jurídica específica en Derecho tributario merced a una atribución practicada por las normas tributarias.

### B) *La polémica doctrinal.*

Durante algún tiempo la doctrina italiana mantuvo casi unánimemente que la capacidad jurídica de Derecho privado no coincidía con la capacidad tributaria. Las palabras de GIANNINI son realmente expresivas en este punto: «Sólo pueden ser sujetos de la relación impositiva y, por tanto, de las obligaciones y derechos inherentes a ella, aquellos a quienes el Derecho tributario reconoce como jurídicamente capaces. Pero en nuestro Ordenamiento, como en el de los restantes Estados, la capacidad jurídico-tributaria no coincide con la capacidad del Derecho privado —o la de otras ramas del Derecho—. En efecto, mientras todas las personas físicas y colectivas, tanto en Derecho privado como en Derecho público, que sean jurídicamente capaces conforme al Derecho privado, son, sin más, capaces para el Derecho tributario, este último, en cambio, atribuye también la capacidad para ser sujetos pasivos del impuesto a uniones de personas o conjuntos de bienes carentes de capacidad jurídica, según el Derecho privado, lo cual se ha recogido siempre, con más o menos claridad, en la aplicación de las Leyes particulares sobre impuestos y está hoy textualmente establecido en disposiciones legales» (20). Valga la larga cita del claro autor, porque es verdaderamente significativa de la opinión de un amplio sector doctrinal, en el que se encuentran alojados, con diferencia de matiz, B. GIUSSANI, INCROSSO, TESORO, PUGLIESE, ARENA y VANONI (21).

(20) *Instituciones de Derecho tributario*, trad. española, págs. 97 y sigs.

(21) Cfr. GIUSSANI, B., *La capacità giuridica tributaria del consorzi*, en «Rivista di Diritto finanziario e scienze delle finanze», vol. III, 1939, parte II, págs. 194 y sigs.; INCROSSO, G., *Istituzioni di Diritto finanziario*, Nápoles, 1937, vol. II, pág. 17; TESORO, G., *Principii di Diritto tributario*, Bari, 1938, págs. 110 y 111; PUGLIESE, M., *Istituzioni di*

La doctrina expuesta, que se mantiene durante el final de la década de los treinta, es decir, cuando aparece en Italia el movimiento de creación del Derecho tributario, sufre una razonada crítica en 1940 por obra de Luigi Vittorio BERLIRI, a quien se une años más tarde su hermano Antonio BERLIRI. Parten ambos autores de la unicidad del Ordenamiento jurídico y de la existencia de una y sólo una capacidad jurídica operante en los distintos sectores del Ordenamiento jurídico. Pero aun suponiendo que existiese una capacidad jurídica tributaria distinta de la capacidad jurídica de Derecho común, los autores antes citados afirman la poca utilidad de tal construcción, ya que consistiendo la obligación tributaria en una obligación pecuniaria, «una persona desprovista de personalidad de Derecho privado no podría ser jamás sujeto de una obligación de pagar el impuesto, porque ello llevaría consigo necesariamente la capacidad de adquirir y de poseer el dinero, es decir, una capacidad extratributaria»; y de otra parte: «el hecho jurídico del que nacería la obligación no podría ser un hecho jurídico propio de tal ente, sino sólo un hecho jurídico de un tercero, ya que de otro modo el ente de hecho debería tener la capacidad de producir tal hecho jurídico y, por tanto, de ser capaz también de relaciones no tributarias» (22).

Ambas tesis ofrecen, quizá, puntos discutibles. La primera, por la dificultad de construir un concepto de capacidad jurídica distinta de la de Derecho común. La segunda, porque, aun aceptada, no resuelve el problema, sino que se limita a señalar el error del legislador.

Muy recientemente la doctrina ha insistido en que a veces las Leyes utilizan el término «sujeto pasivo», no para referirse al deudor del tributo, sino para expresar al elemento subjetivo del presupuesto de hecho (23). Esta dirección en la investigación del significado del sujeto pasivo tiene

---

*Diritto finanziario*, Padova, 1937, págs. 45 y sigs.; ARENA, C., *Corso di scienza delle finanze e Diritto finanziario*, Nápoles, 1940, pág. 471; VANONI, E., *Note introduttive allo studio della capacità degli enti morali nel Diritto tributario*, en «Opere giuridiche», volumen I, págs. 425 y sigs.; también en *Capacità giuridica tributaria o concorso di deviatori d'imposta?*, en «Rivista italiana di Diritto finanziario», 1940, I.

(22) Cfr. BERLIRI, L. V., *Note alle decisioni Commissioni C. Imposte dirette, sez. Un. 22 novembre de 1939, n. 19741*, en «Giurisprudenza delle imposte dirette», 1940, páginas 495 y sigs. (citado por VANONI en *Note introduttive...*, cit.). Véase también BERLIRI, A., *Principii di Diritto tributario*, vol. I, págs. 180 y sigs.

(23) Ya en esta línea, JARACH, D., *El hecho imponible*; más recientemente y desde perspectivas distintas, LAVAGNA, *Teoria dei soggetti e diritto tributario*, en «Riv. dir. fin. e sc. delle fin.», 1961, págs. 3 y sigs., y siguiendo las trazas de este último, ANTONINI, E., *Profili soggettivi dell'obbligazione tributaria*, en «Riv. dir. fin. e sc. delle fin.», marzo de 1963, pág. 116.

algún interés para la solución del problema que ahora nos ocupa. En efecto, puede ocurrir, pero ello dependerá en cada caso de la formulación concreta de los textos positivos, que el legislador, cuando sujeta al impuesto a entes colectivos desprovistos de personalidad jurídica, lo que hace realmente es configurar el presupuesto de hecho sirviéndose del ente en cuestión, pero considerando que los deudores son los miembros con capacidad jurídica que lo componen.

Este punto resuelve la cuestión satisfactoriamente, porque permite deshacer sin contradicciones internas el nudo de problemas jurídicos, técnicos y dogmáticos que la consideración de sujetos pasivos de los entes colectivos desprovistos de personalidad jurídica presentaba (24). De un lado, en efecto, se resuelve la tensión entre principio de capacidad contributiva y técnica jurídica, al encontrarse el camino que permite gravar a estos entes, cuya capacidad económica es distinta de la de los miembros que la forman, y pagar a sus miembros. De otro, el problema de considerar sujeto pasivo a quien no tiene capacidad jurídica se evita al comprender que la calificación de sujeto pasivo no supone necesariamente la cualidad de deudor y, por tanto, la necesidad de una posible titularidad de obligaciones y derechos (25).

### C) *La capacidad tributaria en Derecho español.*

El artículo 33 de la Ley General Tributaria establece que: «Tendrán la consideración de sujetos pasivos, en las Leyes tributarias en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptibles de imposición».

Después del rápido recorrido que hemos hecho por la doctrina relativa al problema de la capacidad tributaria, se comprende que la interpretación del artículo arriba transcrito puede ser muy diferente, según la postura doctrinal de que se parta. Pero es indudable que la solución de este problema es interdependiente con la solución del problema del concepto de

(24) Véase mi estudio sobre el tema ya citado: *Una aportación al estudio de la capacidad jurídica tributaria*. También para unas breves consideraciones sobre el principio de capacidad contributiva y la cuestión examinada en el texto, *El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica*.

(25) Lo que sí se exige para ser sujeto pasivo es la cualidad de *sujeto de derecho*, entendiendo por tal la capacidad para ser centro de imputación de normas jurídicas. Para un concepto de sujeto pasivo en este sentido, véase GIARDINA, E., *La capacità giuridica tributaria degli enti collettivi non personificati*, en «Riv. dir. fin. e sc. delle fin.», septiembre y diciembre de 1962.

sujeto pasivo, de tal manera que, si negamos la posibilidad de la existencia de varias capacidades jurídicas, distintas para los diversos sectores del derecho, entonces podremos afirmar que sujeto pasivo, en nuestro Ordenamiento positivo, tiene dos sentidos distintos: deudor del tributo y elemento configurador del presupuesto de hecho; si, por el contrario, se admite la tesis partidaria de una capacidad jurídica tributaria diversa de la capacidad de Derecho común, entonces debemos deducir que los supuestos pasivos del artículo 33 son los verdaderos deudores del tributo.

#### 4. *La capacidad de obrar tributaria.*

La doctrina privatista, partiendo de que capacidad de obrar es la aptitud para la actividad jurídica relativa a la esfera jurídica propia de la persona, distingue varias clases de capacidad de obrar: una capacidad de obrar sustancial y una capacidad de obrar procesal, y también una capacidad de administrar, una capacidad de disponer y una capacidad para obligarse (26).

Se nos presenta ahora el problema de determinar si en Derecho tributario existe una capacidad de obrar distinta de la que opera en Derecho civil, o quizá planteando la cuestión más adecuadamente, de si las personas que no tienen capacidad de obrar en Derecho civil la tienen limitada, sufren estas mismas limitaciones en el orden tributario.

Es necesario para el enfoque correcto de la cuestión tener presente aquí las palabras de CASTRO, que han puesto el problema de la capacidad de obrar en sus justos límites. Dice el citado profesor que la capacidad de obrar es la cualidad jurídica de la persona que determina conforme a su estado la eficacia jurídica de los actos. Mientras que la capacidad jurídica

---

(26) Cfr. SANTORO PASSARELLI, *Doctrinas generales de Derecho civil*, trad. española, Madrid, 1964. En contra de estas clasificaciones, que acepta un sector muy numeroso de la doctrina, CASTRO observa justamente que los distintos tipos de capacidad de obrar (negocial, delictual, procesal, de Derecho público y de Derecho privado), «surgieron al observarse que para la eficacia de los diversos actos se exigían ciertas condiciones personales, en especial de edad. No se advirtió que para obtener una clasificación completa sería necesario señalar un tipo de capacidad de obrar respecto de cada clase de acto jurídico, ya que respecto de cada una se podría exigir mayor o menor aptitud, y que esas distinciones no tienen cabida en la doctrina de la personalidad, ya que corresponden a los requisitos de cada acto.

La decisión que aquí importa —continúa el Profesor DE CASTRO— es la hecha en relación con los distintos estados de la persona. En el Código civil se define la capacidad plena y normal y en su articulado hay referencia a los principales estados que determinan restricciones de capacidad. Las otras circunstancias que suponen modificaciones de la capacidad, pueden considerarse, más apropiadamente, como capacidades especiales, requisitos del acto o como prohibiciones» (*Derecho civil de España*, II-1, pág. 53).

—escribe— es igual e invariable, como inherente a toda persona, la capacidad de obrar depende del estado civil, y, por tanto, es cambiante. Su alcance y extensión son derivados o reflejos y limitables, hasta el punto de quedar reducida a una mera potencialidad. El valor de esta característica está en que cada estado civil imprime su signo propio a cada uno de los tipos de limitación de capacidad de obrar que origina (27).

El pensamiento del ilustre autor es, a nuestro entender, iluminante en punto a la cuestión que ahora hemos de resolver, hasta el extremo que podemos adelantar que su verdadera solución no puede ser otra más que la de entender que, en rigor, no existe un concepto de capacidad de obrar tributaria, como concepto específico y opuesto al de capacidad de obrar común, sino que las limitaciones o las posibilidades que la Ley Tributaria concede a los sujetos dotados de capacidad jurídica, el único efecto que pueden producir es el de limitar o ensanchar el campo operativo de esos sujetos. Es decir, la Ley Tributaria, cualquiera que sea su contenido, desde esta perspectiva, sólo puede agregar, bien limitando u otorgando capacidad, a la que ya tienen los sujetos en los otros sectores normativos. Es decir, la norma tributaria enriquece o empobrece el estatuto jurídico de cada tipo de sujetos, pero no puede ofrecer un perfil de capacidad de obrar contrapuesto a la capacidad de obrar en Derecho civil o mercantil o procesal, etc., por la simple razón de que estas expresiones no tienen sentido.

Si aplicamos esta doctrina a nuestro Derecho positivo tributario, nos encontramos que permite una comprensión del mismo absolutamente satisfactoria.

La Ley General Tributaria dedica dos artículos a la capacidad de obrar. Según el artículo 42, «en el orden tributario tendrán capacidad de obrar, además de las personas que la ostenten con arreglo a las normas de Derecho privado, la mujer casada y los menores de edad en las relaciones tributarias derivadas de aquellas actividades cuyo ejercicio les está permitido por el Ordenamiento jurídico sin asistencia del marido o de la persona que ejerza la patria potestad o la tutela, respectivamente».

Por los sujetos pasivos que carezcan de capacidad de obrar —dispone el artículo 44— actuarán sus representantes legales.

Distingue la Ley General Tributaria dos regímenes distintos, según que los incapaces sean la mujer casada y los menores, o se trate de otros sujetos sin capacidad de obrar o con capacidad de obrar limitada.

En el caso de la mujer casada y de los menores, la Ley Tributaria les

---

(27) Cfr. DE CASTRO, F., op. cit., págs. 49 y 50.

concede capacidad de obrar «en las relaciones derivadas de aquellas actividades cuyo ejercicio les está permitido por el Ordenamiento jurídico», sin asistencia de sus representantes legales. Hay, pues, una extensión de la capacidad de obrar de estos sujetos, hay un enriquecimiento de sus facultades operativas en el campo jurídico. Unos sujetos que tienen capacidad para determinadas actividades, según el Ordenamiento, pero que no la tienen para otras, ven ahora aumentada su capacidad por un otorgamiento de la Ley Tributaria. Su estatuto jurídico —el del menor y el de la mujer casada— cuenta ahora con un nuevo elemento a tener en cuenta: su capacidad de obrar en materia tributaria.

El segundo régimen se aplica al resto de las personas con capacidad limitada o totalmente carentes de ella, y a la mujer casada y al menor, cuando sus relaciones tributarias no deriven de actos para los que son capaces según el Derecho común. En este supuesto deben actuar a tenor de lo dispuesto en el artículo 44, por medio de sus representantes legales.

## VI. DOMICILIO.

### 1. *Domicilio tributario de las personas físicas y de las personas jurídicas.*

El problema del *domicilio tributario* es una cuestión de estricta interpretación de las normas que lo regulan. Esto nos permite referirnos directamente al Derecho positivo español.

Al referirnos al *domicilio tributario*, ya presuponemos que hay un domicilio a efectos tributarios, como señala el artículo 45 de la Ley General Tributaria, que, junto con el 46, componen la normativa fundamental en este punto. La expresión «a efectos tributarios» debe entenderse por «a efectos de aplicación de las Leyes tributarias».

Pues bien, a los citados efectos, el domicilio será:

A) Para las personas naturales, el de su residencia habitual. ¿Cuál es la residencia habitual de una persona? La Ley General Tributaria no aclara nada al respecto. Por el contrario, la Ley Reguladora de la Contribución General sobre la Renta de las Personas Físicas entendía por residencia habitual la permanencia por más de seis meses durante un año natural en el territorio de la nación. En el mismo sentido, la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 se refiere a la residencia habitual al tratar del impuesto general sobre la renta de las personas físicas —actual denominación de la antigua Contribución—, y determina que «se entenderá

por residencia habitual la permanencia por más de seis meses, durante un año normal, en el territorio de la nación. Para computar el período de residencia no se descontarán las ausencias cuando, por las circunstancias en que se realicen, deba inducirse la voluntad de no ausentarse definitivamente» (art. 111, 2). Conviene observar que este concepto legal de residencia habitual es en principio válido tan sólo para el impuesto para el que fué dado, lo que permite que, en otros casos, el legislador determine el concepto atendiendo a otros criterios. En este sentido quizá pueda afirmarse que estamos ante un *concepto jurídico indeterminado*, y que, por tanto, los problemas que suscite su determinación en los casos concretos son cuestiones de derecho más que cuestiones de hecho.

B) «Para las personas jurídicas, el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que radiquen dichas gestión o dirección». De donde se deduce que el legislador no respeta el domicilio de Derecho privado —el social— más que en los casos en que éste coincida con el lugar donde está centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. Es decir, se exige que exista una coincidencia triple: domicilio social, gestión administrativa y dirección de la empresa. Si así no fuere, «se atenderá al lugar en que radiquen dicha gestión o dirección». En definitiva, cuando no se da la triple coincidencia, el domicilio podrá ser o el de la gestión o el de la dirección.

C) «Los sujetos pasivos que residan en el extranjero durante más de seis meses de cada año natural, vendrán obligados a designar un representante con domicilio en territorio español, a los efectos de sus relaciones con la Hacienda pública».

Como vemos, el legislador prescinde de la nacionalidad de los sujetos pasivos para determinar el domicilio; atiende sólo a la efectiva residencia, obligando a los que residan más de seis meses en el extranjero a designar un representante en España con domicilio en territorio español. Si el sujeto pasivo que reside en el extranjero es una persona jurídica que desarrolla actividades en España, «tendrá su domicilio fiscal en el lugar en que radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios».

## 2. *La obligación de declarar el domicilio tributario.*

La Administración podrá exigir a los sujetos pasivos que declaren su domicilio tributario. A todos los efectos se estimará subsistente el último

domicilio consignado por aquéllos en cualquier documento de naturaleza tributaria, mientras no dé conocimiento de otro a la Administración, o ésta no lo rectifique mediante la comprobación pertinente. Las discrepancias que se susciten en esta materia serán de la competencia del Jurado tributario (art. 45, apartado 2).

El derecho de la Administración de exigir la declaración de domicilio por parte de los sujetos pasivos significa la correlativa obligación de éstos de declararlo, cuando a ello sean requeridos por la Administración. Quiere decirse que, salvo lo que dispongan las Leyes particulares de los tributos, la obligación de declarar no surge hasta que la Administración no actúa su derecho. Más dudas ofrece el sentido en que se usa aquí la expresión «sujetos pasivos».

Advertíamos en las primeras líneas de esta lección que procedíamos a una importante reducción del campo de estudio, al limitarlo a los sujetos pasivos de la obligación tributaria, prescindiendo, por tanto, de las cuestiones que pudiera suscitar en relación al tema, el análisis de la relación jurídica tributaria. Importa ahora declarar que, a nuestro entender, el legislador se refiere aquí a los sujetos pasivos de la relación tributaria y no al sujeto pasivo de la obligación tributaria, porque de lo contrario la Administración no podría exigir el domicilio hasta que se hubiese determinado el deudor de la obligación tributaria, lo que carece de sentido, ya que normalmente la Administración debe conocer el domicilio para determinar si una determinada persona es o no deudora del impuesto.

### 3. *La competencia del Jurado tributario.*

«Las discrepancias que se susciten en esta materia serán de la competencia del Jurado tributario».

La cuestión es determinar si esta materia se refiere a todo el contenido del artículo 45, o sólo el apartado 2. Debemos inclinarnos por el alcance restrictivo de la frase, ya que si se refiriera a todo el artículo, habría figurado en un apartado 3, y no dentro del segundo.

De otra parte, esta competencia del Jurado debe incluirse entre las que la Ley llama *misiones extraordinarias* (cfr. art. 147 de la Ley General Tributaria, apartado 3) y se trata de competencia en cuestión de derecho y no de hecho, de donde el acuerdo del Jurado en este punto es recurrible en vía económico-administrativa (cfr. art. 152, 3, b).

## VII. REPRESENTACIÓN.

### 1. *La representación legal y voluntaria en el ámbito tributario.*

Se distinguen generalmente por la doctrina dos clases de representación: La representación *legal* o *impropia*, «porque en ella se verifica la sustitución de un sujeto por otro en la actividad jurídica destinada a producir efectos para el primero, pero sin que en ella se funde otra sustitución en la actividad en un poder de obrar derivado del mismo, de modo que el sustituto tiene que obrar en nombre de aquél o representarlo, pero fundándose en un poder propio que le proviene de la Ley y mediante el cual obra, como agente, con plena independencia de la voluntad de aquel por quien actúa» (28). Y la representación *voluntaria* o *propia*, «porque tiene su origen en la voluntad del interesado» (29).

Estas dos manifestaciones de la representación tienen acogida en el Derecho tributario.

La primera forma la recoge el artículo 44 de la Ley General Tributaria: «Por los sujetos pasivos que carezcan de capacidad de obrar actuarán sus *representantes legales*». La Ley, por tanto, no innova aquí, sino que se limita a hacer un reenvío a las normas de Derecho común. En sólo una ocasión el legislador preceptúa quién habrá de representar legalmente. El artículo 43, al que nos referiremos más adelante, establece que en los supuestos de entidades, asociaciones, herencias yacientes y comunidades de bienes, que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado, 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, y en su defecto, cualquiera de los miembros o partícipes que integren o compongan la entidad o comunidad.*

Parece que aquí estamos ante un caso de representación legal, ya que es la Ley, y no la voluntad de los representados, la que fija quién es el representante.

Por último, es necesario recordar que cuando el artículo 44 se refiere a la capacidad de obrar, lo hace en el sentido a que antes hemos aludido.

El artículo 43, del que ya hemos reproducido el apartado 4, está dedicado a la representación voluntaria, que la Ley admite, en el plano tri-

(28) Cfr. SANTORO, op. cit., pág. 340.

(29) Cfr. SANTORO, op. cit., pág. 347.

butario, para cualquier clase de acto relacionado con la aplicación de las Leyes tributarias.

Se abre el citado precepto legal con la admisión de la representación voluntaria, hasta el punto de que, una vez conocido el representante, «con él se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, si no se hace manifestación en contrario».

En cuanto a la necesidad de acreditar la representación, la Ley distingue atendiendo a la categoría de los actos que deba realizar el representante.

En efecto: a) Para los actos de mero trámite se presume la representación; b) Para interponer reclamaciones, desistir de ellas en cualquiera de sus instancias y renunciar derechos en nombre de sujeto pasivo, deberá acreditarse la representación de una cualquiera de las dos formas siguientes: con poder bastante mediante documento público o privado con firma legitimada notarialmente, o mediante comparecencia ante el órgano administrativo competente.

En los casos en que se utilice el poder y éste sea insuficiente o falte el poder y no se haya producido la comparecencia, el órgano administrativo deberá conceder diez días para que se subsane el defecto, teniendo por realizado el acto de que se trate.

## VIII. SOLIDARIDAD.

### 1. *La presunción de solidaridad.*

La presunción establecida en el artículo 1.138 del Código civil, a tenor del cual las obligaciones se presumen mancomunadas, había impedido hasta ahora considerar que las obligaciones tributarias fueran solidarias, ya que la citada presunción operaba también en Derecho tributario.

No obstante, cuando la Ley reguladora de cada tributo establecía la solidaridad, como es lógico, no se aplicaba la presunción. Una situación similar existía en Italia hasta la promulgación del Código civil de 1942, en el que se establece la presunción de solidaridad, si de la Ley o del título no resulta lo contrario.

En España, la presunción de solidaridad se ha establecido recientemente, pero no como consecuencia de una modificación del Código civil —caso de Italia—, sino a consecuencia de una declaración expresa del legislador, referida a las obligaciones tributarias. En efecto, el artículo 34 de la Ley General Tributaria dispone que: «La concurrencia de dos o más

titulares en el hecho imponible determinará que queden solidariamente obligados frente a la Hacienda pública, salvo que la Ley propia de cada tributo dispusiere lo contrario». De donde la presunción juega ahora en sentido totalmente contrario a como operaba antes.

La redacción del precepto da lugar a algunos problemas, a los que se debe aludir.

A) *¿Quiénes están obligados solidariamente?*

El primero de ellos se refiere al alcance del precepto en relación con los posibles obligados al pago del tributo. Ninguna duda presenta el supuesto de que los realizadores del presupuesto de hecho o, utilizando la terminología de la Ley, del hecho imponible, sean al mismo tiempo los deudores de la obligación tributaria, ya que, en tal caso, quedarán solidariamente obligados, porque son los «titulares del hecho imponible». Así, quiere decirse que entendemos por titulares del hecho imponible a los que actúan el hecho imponible.

Supongamos, por el contrario, que los obligados al pago del tributo no son los realizadores del presupuesto de hecho, sino que la Ley llama al pago a otras personas, en calidad, por ejemplo, de sustitutos o responsables. Supongamos, en fin, que ese sustituto o responsable llamado al pago no es una sola persona, sino que, en realidad, son varias. Es decir, que los deudores son varios, pero no lo son en calidad de realizadores del hecho imponible, sino en la forma antedicha. Pues bien, estos deudores, ¿son solidarios o mancomunados? La solución al problema, cuando falta una clara disposición legal al respecto —y en la Ley General Tributaria falta—, debe buscarse, a nuestro entender, analizando los caracteres de estas dos figuras, de manera que se determine si quedan obligados al pago, exactamente igual que si fuesen los «titulares del hecho imponible», o si, por el contrario, existen diferencias de las que se pueda deducir que la presunción de solidaridad no les es aplicable. Nos remitimos, pues, en este extremo, a cuanto se dice más adelante.

Existe otro supuesto en que el problema puede suscitarse. Se trata de cuando el titular del hecho imponible es uno de los entes previstos en el artículo 33. Aquí hemos visto que caben dos posiciones: o se considera como deudor al ente —y ello supone otorgarle capacidad jurídica—, o, por el contrario, se estima que dicho ente sirve sólo para configurar el hecho imponible, ya que los verdaderos deudores son los miembros que lo componen. Para tal situación la Ley dispone en el artículo 39 que: «Los

copartícipes o cotitulares de las Entidades jurídicas o económicas a que se refiere el artículo 33 responderán subsidiariamente y en proporción a sus respectivas participaciones, de las obligaciones tributarias de dichas Entidades». De donde, y cualquiera que sea la posición que se adopte respecto del problema de la capacidad tributaria de estos entes, es fácil deducir que, al menos en este supuesto, cuando los deudores no son titulares del hecho imponible, no responden solidariamente, sino «en proporción a sus respectivas participaciones».

B) *¿A qué están obligados solidariamente?*

Problema distinto es el relativo a la determinación de las obligaciones, a las que los titulares del hecho imponible quedan obligados *in solidum*.

En otras palabras, ¿la obligación solidaria es sólo la de pagar o también la solidaridad se extiende a las demás obligaciones que normalmente acompañan a aquélla?

La solución del problema exige, ante todo, hacer una distinción, ya que bajo la cuestión propuesta se esconden, en realidad, varios supuestos distintos que deben ser considerados separadamente.

a) Si la solidaridad se refiere sólo a la deuda tributaria en sentido estricto o también se extiende a las demás obligaciones pecuniarias que a veces acompañan a aquélla.

En principio, parece que la solución no puede ser otra más que la afirmativa de la segunda alternativa. En efecto, el artículo 34 sólo dice que los titulares quedan solidariamente *obligados*, sin precisar de qué obligaciones se trata; pero ya el artículo siguiente aclara que la obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria. Pero la deuda tributaria es, para el legislador tributario, un concepto más amplio que el de la deuda derivada de la realización del hecho imponible. El artículo 58 advierte que formarán parte también de la deuda tributaria: a) los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, ya sean a favor del Tesoro o de otros entes públicos; b) el interés de demora, que será el legal del dinero; c) el recargo por aplazamiento o prórroga; d) el recargo de apremio, y e) las sanciones pecuniarias». Todavía, dentro del concepto de deuda tributaria, es necesaria una distinción. Creemos que la solidaridad se extiende a todas las obligaciones tributarias originadas del incumplimiento de las normas jurídicas, a las que corresponden sanciones administrativas, pero no se extiende a las obligaciones correspondientes a sanciones penales, ya que en estas últimas «subsisten los prin-

cipios del Derecho penal, de la personalidad y de la individualidad de la pena» (30).

b) Si la solidaridad se refiere a las obligaciones llamadas «formales».

El sujeto pasivo de la obligación tributaria —entendido aquí como el deudor del tributo— no sólo está obligado al pago de la deuda tributaria, sino que, normalmente, está sometido a una serie de obligaciones y deberes que acompañan y hacen posible la realización del crédito tributario en sentido estricto (el crédito tributario no es más que la deuda tributaria, vista desde la perspectiva del sujeto activo —acreedor—).

Es necesario determinar si la presunción de solidaridad del artículo 34 se extiende también a estas obligaciones formales o, por el contrario, limita sus efectos a la obligación tributaria en sentido estricto. En rigor, la cuestión escapa a los límites de este trabajo, cuyo objeto es sólo la obligación tributaria; pero muy brevemente se hace una indicación aquí del posible resultado del problema, con el fin de ofrecer un panorama lo más completo posible de la solidaridad en Derecho tributario.

La solución de este problema depende, a su vez, de la que obtenga el problema de la naturaleza de estos deberes y obligaciones llamados formales o administrativos. Si estas obligaciones tienen carácter accesorio, únicamente dirigidas a facilitar el cumplimiento de la Ley sustantiva, de la que deriva la obligación de pagar el tributo, no puede haber duda de que si el legislador facilita el cobro del crédito dando naturaleza de solidarios a los deudores, con mayor razón debe considerar solidarias las obligaciones formales, entre otras razones, porque la única manera de hacer posible la solidaridad de la obligación de pagar es admitiendo la solidaridad de las obligaciones que, a veces, preceden y hacen posible el pago de aquélla.

Pero también puede pensarse que en este tipo de obligaciones la solidaridad no significa siempre una mayor garantía para el acreedor, ya que a éste puede interesarle, en algunas ocasiones, que los obligados lo estén de tal modo que el cumplimiento por parte de uno de ellos no libere a los demás. (Por ejemplo, la declaración entendida como obligación solidaria significaría una disminución de las posibilidades de llegar a un conocimiento exacto de la realidad, ya que la declaración de uno solo de los deudores solidarios liberaría de dicha obligación de declarar a los demás) (31).

(30) Cfr. GIANNINI, A. D., *Instituciones*, cit., pág. 116.

(31) Obsérvese que, en relación a las obligaciones formales, no entendemos la solidaridad como alternativa de la mancomunidad, tal como hace el Código civil al referirse a las obligaciones pecuniarias, sino que, en rigor, se trata de determinar si en los supuestos del texto estamos ante una obligación a la que están sujetos varios deudores solidariamente, o si, por el contrario, la estructura de estas obligaciones responden al de

De otra parte, y para aquellas obligaciones formales que no sean accesorias de la obligación tributaria en sentido estricto —porque ésta no haya nacido—, el argumento a favor de la solidaridad no parece válido.

Estas dos tesis posibles, en el plano lógico, pueden también mantenerse, probablemente, en el plano de la interpretación del Derecho positivo. En efecto, la solidaridad de las obligaciones formales se deduce del propio artículo 34 de la Ley General Tributaria, en el que no se hace ninguna exclusión, sino que está formulado con carácter general. «La concurrencia de dos o más titulares en el hecho imponible determinará que queden solidariamente obligados frente a la Hacienda pública...». ¿A qué quedan obligados? El inmediato artículo 35 da la respuesta: «La obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria. Asimismo queda obligado a formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo. Están igualmente obligados a llevar los libros de contabilidad, registros y demás documentos que en cada caso se establezcan; a facilitar, etc.». De modo que la tesis afirmativa de la solidaridad en este tipo de obligaciones tiene apoyo en la Ley General Tributaria.

Pero la tesis contraria también lo tiene. Piénsese que de la realización del hecho imponible no deriva necesariamente más que la obligación tributaria en sentido estricto, y que, por tanto, la obligación a que se refiere el artículo 34 es sólo a ésta, ya que la solidaridad de las demás obligaciones accesorias exigiría lógicamente la titularidad en los supuestos de hecho de cuya realización se derivan las diversas obligaciones formales, dado el innegable carácter legal de dichas obligaciones. Por otra parte, podría decirse que muchas de estas obligaciones corresponden al normal desarrollo de las funciones investigadora, liquidadora y recaudatoria de la Administración financiera, y estas funciones mal se compaginan con el carácter solidario de las obligaciones formales.

c) Si los efectos de los actos realizados por el coobligado solidario se extienden a los demás. (El llamado problema de la comunicabilidad de la eficacia de los actos de los deudores solidarios.)

¿Qué consecuencias jurídicas se desprenden para los deudores solidarios, de los actos realizados por uno de ellos, frente a la Administración financiera? El problema, que es objeto de discusión y polémica en la doctrina italiana (32), se debe resolver en Derecho español en el sentido

---

la existencia de tantas obligaciones —cuyo objeto consiste en la misma prestación— como sujetos existen.

(32) Sobre el tema véase fundamentalmente: ALLORIO, E., «Solidarietà processuale» e variazione dei motivi de impugnazione, en «Riv. dir. fin. e sc. delle fin.», 1943, II, pá-

de que los efectos en favor o en contra de los deudores solidarios que se desprendan de los actos de uno de ellos, les favorecen y los perjudican a todos y cada uno de ellos, sin perjuicio, naturalmente, de las acciones que correspondan en su caso derivadas del comportamiento del solidario que

ginas 32 y sigs., que mantiene la tesis de que la solidaridad tributaria en nada se distingue de la civil y, por tanto, no se extiende a las obligaciones formales. En este mismo sentido, BERLIRI, A., *Principii...*, cit., vol. II, págs. 160 y sigs. —especialmente pág. 164—, donde se lee: «La verdad es que frente a los artículos 1.304 y 1.306 del Código civil se debe concluir necesariamente que tanto si uno de los codeudores se opone a la liquidación propuesta por la oficina liquidadora, provocando así una decisión jurisdiccional, como si dejaran correr el término establecido a tal fin sin oponerse (lo que equivale a la aceptación tácita de la propuesta de liquidación), como, en fin, si acepta explícitamente esta propuesta con un concordato formal, los demás codeudores solidarios no podrán jamás ser prejuzgados por la decisión o por el concordato ajenos a ellos, lo que lleva consigo, como secuela lógica e inevitable, que la oficina liquidadora debe notificar el aviso a todos los codeudores, lo que, además, viene impuesto no sólo por la Ley, sino por los más elementales principios de equidad, tanto más cuando se piensa que valiendo la notificación de la liquidación a uno sólo de los codeudores para interrumpir la prescripción en relación a los demás (art. 1.310 del Código civil), la oficina liquidadora tiene todo el tiempo que quiera para identificar a los distintos contribuyentes obligados solidariamente y notificarles el aviso de liquidación. En efecto, invocar la solidaridad procesal no sirve a la oficina liquidadora para salvarse de una prescripción y, por tanto, para adquirir un tributo debido, sino sólo para impedir al contribuyente —a quien no se notificó—, por culpa exclusiva de la oficina, el aviso de liquidación, demostrar que el impuesto debido por él es menor que el fijado en un juicio al que él ha permanecido extraño, o, peor todavía, por efecto de la negligencia de un codeudor que ha descuidado oponerse a la liquidación». Esta postura de BERLIRI significa admitir la existencia de tantos vínculos cuantos deudores, aunque todos ellos están obligados a una única y entera prestación.

En sentido contrario, aunque expresando dudas sobre la cuestión, GIANNINI, *I concetti fondamentali del Diritto tributario*, págs. 238 y sigs., especialmente lo que sigue: «Ahora, sin embargo, es necesario considerar que el nuevo Código ha resuelto, en Derecho privado, la cuestión que se debatía bajo el imperio del Código derogado, disponiendo expresamente que la transacción, el juramento, la sentencia y el reconocimiento de deuda, extienden su eficacia a favor del deudor solidario que quedó fuera, pero no en contra de él. Se podría ser proclives a creer que ahora la misma solución debe aceptarse en Derecho tributario (posición de ALLORIO y BERLIRI); todavía, sin embargo, puesto que la norma del Código civil no responde a un principio lógico, sino, como generalmente se reconoce, a criterios de oportunidad, soy del parecer, aun no disimulando lo muy dudoso de la cuestión, que debe tenerse todavía por buena la enseñanza de la doctrina surgida esencialmente de las consideraciones de las necesidades prácticas inherentes a la liquidación del tributo, y que debe conducirlo, para su justificación teórica, al comportamiento particular que la solidaridad asume en el Derecho tributario. En éste la unidad y la inescindibilidad del presupuesto determina el nacimiento de una relación jurídica objetivamente única. El procedimiento administrativo de liquidación del impuesto se dirige a establecer cuál sea la situación de hecho existente en concreto, con la consiguiente aplicación de la norma tributaria a la situación liquidada. Si varias personas participan en el presupuesto, la liquidación desarrolla igualmente sus efectos para todas; cada una de ellas, por tanto, tiene la facultad de utilizar los remedios administrativos o judiciales para impugnar la legitimidad de los actos realizados o emanados

actuó en el procedimiento de gestión tributaria. Pero respecto de la Administración, los deudores solidarios no tienen ninguna acción.

Esta doctrina se deduce del tenor del artículo 1.252 del Código civil, según el cual «se entiende que hay identidad de personas siempre que los litigantes del segundo pleito sean causahabientes de los que contendieron en el pleito anterior o estén unidos a ellos *por vínculos de solidaridad* o por los que establece la indivisibilidad de las prestaciones entre los que tienen derecho a exigir las y obligación de satisfacerlas», de donde es lícito deducir que, si a efectos de cosa juzgada se da la *eadem persona*, tanto en el aspecto físico como en el jurídico, si los que actúan están unidos por solidaridad, no puede dudarse de que ninguna acción puede prosperar en la que el deudor solidario pretenda iniciar un nuevo proceso para obtener una sentencia distinta de la obtenida por otro deudor solidario, supuestos, desde luego, los demás requisitos de la cosa juzgada material (33).

#### IX. TRANSMISIÓN DE LA DEUDA.

Cuando se produce un cambio de deudor en la obligación tributaria, estamos ante la llamada *transmisión de la deuda tributaria*. De donde la transmisión de la deuda exige siempre la previa existencia de ésta. Un planteamiento riguroso de la cuestión nos lleva inevitablemente al delicado problema del nacimiento de la obligación tributaria. Pero esta dificultad,

de la Administración. Pero el resultado no puede ser sino el de la confirmación o modificación de la liquidación frente a todos» (pág. 243).

En definitiva, el problema de la solidaridad de las obligaciones formales depende, como se advierte en el texto, fundamentalmente del carácter de la relación jurídica tributaria, es decir, de si la relación jurídica tributaria es única y nace toda ella de la realización del presupuesto —como afirma GIANNINI—, o si, por el contrario, como parece más probable, la relación tributaria está compuesta por una constelación de relaciones jurídicas (obligaciones, deberes, derechos, cargas en sentido técnico jurídico), que si bien giran alrededor de la obligación de pago del tributo, tienen o pueden tener un origen o una vida independiente, aunque conexas a la de la obligación tributaria en sentido estricto. En una palabra, parece que en el plano *estrictamente lógico*, la solidaridad de las obligaciones formales no debiera mantenerse.

Sin embargo, parece que esta solución —repito: la más atendible desde el criterio lógico— no puede mantenerse en nuestro Derecho positivo, porque la excepción de cosa juzgada opera cuando los nuevos litigantes están unidos por vínculos de solidaridad con los que ya han intervenido en el proceso.

(33) Queda todavía por resolver el tipo de acciones de que es titular el codeudor solidario lesionado en su derecho por la actuación frente a la Administración financiera o frente a los Tribunales de justicia, de otro codeudor solidario. Y no sólo esto, sino también el de la jurisdicción a la que debe acudir. La cuestión es muy complicada y sus dificultades de solución están unidas, en no poca medida, al especial carácter de los Tribunales económico-administrativos.

que ni siquiera como mera alusión nos podemos presentar ahora, debemos obviarla planteándonos el problema desde una perspectiva más amplia, que nos permita prescindir de si la deuda ha nacido ya o no ha nacido. Podemos hablar, en efecto, de modificación subjetiva de la relación jurídica tributaria —que, como sabemos, es la relación jurídica, cuyo contenido fundamental es la obligación tributaria—.

### 1. *Transmisión de la deuda «mortis causa».*

Cuando muere una persona, las relaciones jurídicas en las que el causante era sujeto pasivo o activo no se extinguen, sino que generalmente ese conjunto de relaciones jurídicas activas y pasivas, que componen el patrimonio de una persona, pasan a los nuevos titulares del patrimonio, de tal manera que se produce un cambio, según los casos, bien en las titularidades activas o pasivas de las relaciones jurídicas pendientes. Pues bien, cuando el causante era sujeto pasivo de una relación jurídica tributaria, el sujeto pasivo cambia a su muerte, correspondiendo la cualidad de sujeto pasivo al sucesor determinado por la Ley o por la voluntad del causante (34). En este supuesto, no puede vislumbrarse una verdadera y propia garantía del acreedor o sujeto activo, sino una simple mutación del sujeto pasivo, motivada por la muerte del titular.

El supuesto descrito de transmisión de la deuda tributaria —o de la modificación subjetiva de la relación jurídica tributaria— no exige ningún requisito ni presupuesto de ningún tipo, sino sólo la muerte del titular de la antedicha relación jurídica, siempre, naturalmente, que el heredero acepte la herencia. Por la aceptación pura y simple, o sin beneficio de inventario, dice el artículo 1.003 del Código civil, quedará el heredero responsable de todas las cargas de la herencia, no sólo con los bienes de ésta, sino también con los suyos propios. Es decir, se produce una verdadera mutación del sujeto pasivo.

Sin embargo, cuando el heredero acepta la herencia a beneficio de

---

(34) «De sucesión en la deuda impositiva se puede hablar con exactitud sólo cuando una persona sustituye a otra en las obligaciones inherentes a una determinada y todavía existente relación impositiva; supone, por tanto, que la deuda haya nacido, aunque no haya sido liquidada, y que no haya sido extinguida». Este es el concepto de GIANNINI —*I concetti*, ya cit., pág. 244—. Con precisión, en nuestra doctrina, RODRÍGUEZ BEREJO define la sucesión de este modo: cuando la Administración tributaria dirige sus pretensiones contra personas que, siendo ajenas a la verificación del presupuesto de hecho legal, resultan obligadas a traer causa de los sujetos respecto a quienes aquél se había realizado en vía originaria, nos hallamos ante el fenómeno de sucesión en las relaciones tributarias. Cfr. *La sucesión en las relaciones tributarias*, en «Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública», núm. 57, pág. 24.

inventario, aquél no queda obligado a pagar las deudas y demás cargas de la herencia sino hasta donde alcancen los bienes de la misma (artículo 1.023 del Código civil). Entonces lo que ocurre es que el beneficio de inventario convierte el patrimonio del causante en un patrimonio separado, contra el que se dirigirá el crédito tributario; pero, en rigor, no puede decirse que en este caso se ha dado una transmisión verdadera y propia de la deuda tributaria.

Junto a estos supuestos de transmisión *mortis causa* a título universal, a que hemos aludido, existen las transmisiones *mortis causa* a título particular. En concreto, se presenta el problema de si el legatario puede suceder al causante en una deuda tributaria. La solución de esta cuestión exige abrir un paréntesis para examinar el título en virtud del cual el heredero *in universum ius* está obligado a pagar las deudas tributarias del causante aún no extinguidas.

La justificación jurídica de esta transmisión de la deuda a título universal no es diferente de las razones que justifican la sucesión del resto de las obligaciones tributarias. El heredero está obligado a pagar la deuda tributaria del causante porque es *heredero*. Aquí, la diferencia a la que aludimos anteriormente entre el supuesto normal, en el que el realizador del presupuesto de hecho es al mismo tiempo el deudor del tributo, y el supuesto de la sucesión en que el deudor no es el realizador del presupuesto de hecho (causante), sino el heredero. El heredero no debe porque ha realizado un hecho imponible, sino porque ha sucedido en todo al causante: también en las eventuales obligaciones tributarias que existieran a la muerte del causante (35).

---

(35) Creo que la posición de POTITO respecto a la sucesión tributaria, según la cual en la sucesión tributaria «cambia el título en base al cual el nuevo sujeto está obligado a pagar el tributo; el causante lo estaba en cuanto contribuyente en sentido económico; el nuevo sujeto, sucesor, lo está en cuanto responsable, por haber devenido nuevo titular del patrimonio que correspondía al causante» (cfr. *La successione nei rapporti tributari*, Jovene, Nápoles, 1964), no puede ser compartida ya que el autor citado utiliza como argumento para defender la autonomía de la sucesión tributaria respecto de la civil un argumento que no es concluyente. En efecto, aunque efectivamente se produce un cambio de título en virtud del cual queda obligado el heredero, no es menos cierto que tal cambio se produce también en los supuestos de sucesión civil, y es más, el título por el que deben los herederos es siempre el mismo por su condición de tales, cualquiera que sea el tipo de obligaciones que deban satisfacer al causante.

De otra parte, es inexacto, como adecuadamente ha puesto de manifiesto RODRÍGUEZ BEREJO, la referencia al concepto de contribuyente en sentido económico para referirse al causante, ya que éste no es más que un sujeto pasivo, en sentido bien jurídico. Igualmente desafortunada la conformación del sucesor como *responsable*. En relación a esto escribe BEREJO: «el heredero no es responsable del tributo, pues él satisface una deuda propia, no ajena. En este sentido, a mi entender, *no hay ninguna diferencia entre él y el causante respecto a la posición jurídica en la obligación tributaria*; ambos son suje-

Cerremos el paréntesis y volvamos al legatario. Este, como es sabido, no sucede a título universal, sino a título particular. No recibe del causante su patrimonio jurídico, sino algún bien concreto del patrimonio del causante. El legatario no responde más que de las cargas que pesen sobre el bien legado, desde el momento de la sucesión, no de las anteriores, que han de ser satisfechas por los herederos. Así, el artículo 867 del Código civil dispone: «Cuando el testador legase una cosa empeñada o hipotecada para la seguridad de alguna deuda exigible, el pago de ésta quedará a cargo del heredero. Si por no pagar el heredero lo hiciera el legatario, quedará éste subrogado en el lugar y derechos del acreedor para reclamar contra el heredero. Cualquier otra carga, perpetua o temporal, a que se halle afecta la cosa legada, pasa con ésta al patrimonio; pero en ambos casos las rentas y los intereses o réditos devengados hasta la muerte del testador son carga de la herencia». La otra cara de esta situación peculiar del legatario la ofrece el artículo 882, a tenor del cual: «Cuando el legado es de cosa específica y determinada, propia del testador, el legatario adquiere su propiedad desde que aquél muere, y hace suyos los frutos o rentas pendientes, pero no las rentas devengadas y no satisfechas antes de la muerte». El legatario no sufre ni goza, pues, las consecuencias jurídicas que se deriven de la realización de hechos impondibles anteriores a la muerte del testador (36).

De ahí que el legatario no responde de las obligaciones tributarias nacidas con anterioridad a la muerte del causante. Dichas obligaciones las soportan los herederos. *Esta situación es independiente de que la obligación tributaria pueda ser o no en algunos supuestos una obligación «propter rem»*. Y esto por varias razones:

Primera. Porque aun suponiendo que las obligaciones tributarias fueren en algún caso obligaciones *propter rem*, ello no significaría más que esto: el sujeto obligado al pago de la obligación tributaria vendría fijado por una determinada relación con la cosa; ahora bien, dicha característica —que, dicho sea de paso, no es significativa para negar de plano la posibilidad de obligaciones tributarias *propter rem*— opera no obligando al legatario por las deudas del causante, sino obligándole por sus deudas propias, que, naturalmente, son las que surgen *después de la muerte del causante*. De

---

tos pasivos deudores del tributo. El heredero de deuda tributaria, lo mismo que el de la civil, se subroga en la misma posición jurídica del causante. Ni tampoco cabe pensar en un derecho de reembolso a favor del heredero» (op. cit.).

(36) Una excepción a esta generalización la ofrece el artículo 891 del Código civil: «Si toda la herencia se distribuye en legados, se prorratearán las deudas y gravámenes de ella entre los legatarios en proporción a sus cuotas, a no ser que el testador hubiere dispuesto otra cosa».

modo que la obligación *propter rem* no tiene nada que decir aquí: no puede modificar la sucesión de la deuda a título particular *mortis causa*.

Segunda. Porque aun suponiendo que pudiera verse en la obligación tributaria, no una verdadera obligación, sino una carga real (*onus realis*), es decir, un verdadero derecho real (que es cosa distinta de la obligación *propter rem*, en la que existe un verdadero deudor, es decir, una verdadera relación jurídica entre acreedor y deudor), de tal modo que el nuevo poseedor de la cosa debiera responder de las cargas que sobre ella gravitan, tampoco se produciría el supuesto de sucesión, porque lo impediría la clara disposición contenida en el último párrafo del artículo 867, que ya hemos transcrito, y que de nuevo repetimos: «cualquiera otra carga, perpetua o temporal, a que se halla afecta la cosa legada, pasa con ésta al legatario; pero en ambos casos las rentas y los intereses o réditos devengados hasta la muerte del testador son carga de la herencia».

## 2. Transmisión de la deuda «inter vivos».

El artículo 72 de la Ley General Tributaria establece que: «Las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas por personas físicas, sociedades y entidades jurídicas, serán exigibles a quienes les sucedan por cualquier concepto en la respectiva titularidad, sin perjuicio de lo que para la herencia aceptada a beneficio de inventario establece el Código civil. 2. El que pretenda adquirir dicha titularidad, y previa la conformidad del titular actual, tendrá derecho a solicitar de la Administración certificación detallada de las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de la explotación y actividades a que se refiere el apartado anterior. En caso de que la certificación se expidiera con contenido negativo o no se facilitara en el plazo de dos meses, quedará aquél exento de la responsabilidad establecida en este artículo».

El precepto transcrito se refiere a la transmisión de la deuda tributaria y no sólo a ello, sino también a las «responsabilidades» derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas —expresión llena de ambigüedad e imprecisión— por cualquier concepto —es decir, por cualquier instrumento jurídico que haga posible el cambio de titularidad—.

Prescindiendo ahora de aquellos supuestos en los que la modificación en el lado pasivo de la obligación tributaria se opera por un título *mortis causa* —a los que nos hemos referido en la primera parte de este epígrafe—, conviene aludir, siquiera sea brevemente, a los diversos problemas que esta norma presenta.

A) *Si la transmisión es sólo de la deuda tributaria o también de otras obligaciones tributarias.*

La Ley utiliza la expresión «deudas y responsabilidades tributarias», que parece indicar no sólo la deuda tributaria, sino cualquier tipo de obligación, excluidas las responsabilidades penales, que no son transmisibles.

B) *Si dichas deudas tributarias y responsabilidades derivan de la aplicación de cualquier Ley tributaria o se refieren sólo a un tipo de tributos o, más concretamente, de impuestos.*

La ambigüedad, a que antes se hacía referencia, de la redacción legal puede desvirtuar el sentido de esta norma. En rigor, una interpretación literal de la norma conduciría al intérprete a entender que siempre que la Ley anude a la realización de una actividad económica el nacimiento de cierta obligación tributaria, estaríamos ante un supuesto de obligación transmisible, en el sentido en que ahora utilizamos el término. Este modo de interpretar abocaría a la transmisibilidad de todas las obligaciones tributarias cuyo hecho imponible consistiese en una actividad económica. Estarían, pues, excluidos de este carácter los tributos cuyo presupuesto de hecho consiste en un *presupuesto de naturaleza jurídica*.

Sin embargo, una reflexión más detenida de la norma nos permite observar que también aquellos impuestos cuyo presupuesto de hecho es de naturaleza jurídica están sujetos a la citada transmisibilidad porque (siempre que) la realización de sus hechos imponibles es (sea) consecuencia obligada del ejercicio de explotaciones y actividades económicas.

C) *Si en estos supuestos se produce una verdadera y propia transmisión de la deuda tributaria.*

El problema se suscita para aquellos casos en los que la transmisión de la titularidad, que origina la supuesta transmisión de la deuda, se opera *inter vivos*; habiéndose puesto ya de manifiesto que en las transmisiones *mortis causa* existe una verdadera y propia transmisión de la deuda.

El problema surge porque la transmisión de la deuda exige, por definición, que ésta se transmita, es decir, que efectivamente cambie el deudor, o, más claro todavía, que desaparezca de la obligación un deudor y que se ponga otro. Esta necesaria exclusión del deudor anterior permite distinguir la transmisión de la deuda de todos aquellos supuestos en los

que la Ley extiende el campo de los sujetos pasivos, pero sin eliminar al sujeto pasivo, es decir, de los llamados responsables, a los que nos referiremos en el epígrafe inmediato. De donde en todos aquellos supuestos en los que al deudor primitivo se unen otros deudores obligatoria o subsidiariamente, no se dé la figura de la transmisión de la deuda.

Si aplicamos esta doctrina a los supuestos de cambio de titularidad *inter vivos* del artículo 72 de la Ley General Tributaria antes transcrito, llegamos a la conclusión de que en ningún caso se da una verdadera transmisión de la deuda tributaria. En efecto, veamos los supuestos que pueden darse :

Primero. Que una persona adquiera la titularidad de la explotación o de la actividad sin hacer uso del derecho de información sobre la situación fiscal de aquélla o de ésta. Es obvio que la Administración financiera puede dirigirse, para cobrarse las deudas pendientes, tanto al cedente como al nuevo titular. Y que en el supuesto de dirigirse contra el último, éste tiene derecho de reembolso contra el anterior titular. Supuesto que corresponde no a una transmisión de la deuda, sino a un caso de responsabilidad, entendida ésta en sentido técnico.

Segundo. Que el nuevo titular haya recibido una contestación negativa a su pregunta sobre la existencia de deudas pendientes. En este caso no surge el problema, porque no hay transmisión de la deuda.

Tercero. Que el nuevo titular haya solicitado la información y que la Administración financiera le haya contestado afirmativamente, detallándole las deudas pendientes. No hay duda de que el nuevo titular se ha convertido el sujeto pasivo del impuesto (deudor); pero ¿ha desaparecido de la escena de la obligación tributaria el antiguo titular? Es muy dudoso que tal situación se haya producido, por varias razones: Primera, porque la Ley no dice que el antiguo titular ya no es deudor, sino que el nuevo lo es. Segunda, porque nada puede impedir al cedente pagar las obligaciones tributarias aun después de la transmisión de la explotación económica. Tercera, porque si la disposición legal que comentamos contiene una garantía del crédito tributario, y así figura encuadrada en la Ley General Tributaria, es necesario distinguir dos relaciones jurídicas distintas: una principal y otra accesoria, y, por tanto, deben distinguirse claramente los sujetos pasivos correspondientes a cada una de ellas.

Existe, sin embargo, un supuesto en que podría hablarse de una transmisión de la deuda *inter vivos*. Me refiero a los supuestos en los que el deudor anterior queda sustituido completamente por el nuevo deudor, de tal manera que aquél desaparece del mundo jurídico. Es decir, cuando se

produce una sucesión a título universal, pero no *mortis causa*, sino *inter vivos* (v. gr., en los supuestos de fusión de sociedades) (37).

Lo que se niega es la posibilidad de transmisión de la deuda a título particular por negocio *inter vivos*: lo prohíbe expresamente el artículo 36 de la Ley General Tributaria, que dispone: «La posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares. Tales actos y convenios no surtirán efecto ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas». Lo que significa que la voluntad de los sujetos pasivos es irrelevante a efectos de modificación de la situación subjetiva de una obligación tributaria dada (38).

#### D) *Análisis del artículo 41 de la Ley General Tributaria.*

Puede ocurrir, sin embargo, que la Ley prevea una modificación subjetiva en la obligación tributaria cuando se produzcan unos determinados negocios jurídicos. En este caso —que también se distingue claramente del aludido en la nota inmediatamente anterior— se produce una modificación subjetiva —en una obligación tributaria ya surgida—, no a consecuencia de la voluntad de los sujetos pasivos, sino como secuela de haberse producido una *fattispecie*, a la que la norma une como efecto jurídico justamente la modificación subjetiva.

En este último supuesto —*modificación subjetiva de una obligación tributaria ya existente como consecuencia de los efectos jurídicos que la Ley une a la realización de un negocio «inter vivos»*— se produce la unión de dos presupuestos de hecho: uno, en virtud del cual surge la obligación tributaria para un sujeto determinado (realizador del hecho imponible); otro, realización del negocio *inter vivos*, que comporta un efecto específicamente tributario: la modificación de los sujetos pasivos.

El problema estriba ahora en determinar si en nuestro Derecho positivo existen ejemplos de esta unión de dos supuestos de hecho, el segundo de los cuales consista justamente en la sucesión a título particular de una deuda tributaria. Es decir, la modificación subjetiva de que se hablaba en el párrafo anterior puede consistir, como veremos más adelante (cfr. los

---

(37) BERELJO cita también este ejemplo concreto. Deben tenerse en cuenta, sin embargo, las dificultades que esta afirmación puede encontrar en la doctrina del Derecho mercantil. Para una bibliografía sobre el problema en Derecho mercantil, véanse las referencias que señala POTITO en nota 9 a página 12 de su obra ya citada.

(38) Parece innecesario aclarar el sentido del texto, distinguiendo el claro tenor del artículo 36 con los supuestos en los que una norma tributaria contempla como presupuesto de hecho la realización de un negocio jurídico.

epígrafes dedicados al responsable y al sustituto), no sólo en una sucesión de la deuda, sino también en una ampliación del mundo de los deudores o en una sustitución (39) de ellos. Aludimos ahora al caso de una modificación subjetiva que se concreta en la sucesión de la deuda tributaria. La Ley General Tributaria, a cuyo contenido limitamos fundamentalmente el análisis de nuestro Derecho positivo, contiene dos artículos que deben examinarse en este momento.

El artículo 41, que establece: «1. Los adquirentes de bienes afectos por Ley a la deuda tributaria, responderán con ellos por derivación de la acción tributaria si la deuda no se paga. 2. La derivación de la acción tributaria contra los bienes afectos exigirá acto administrativo notificado reglamentariamente, pudiendo el adquirente hacer el pago, dejar que prosiga la actuación o reclamar contra la liquidación practicada o contra la procedencia de dicha derivación. 3. La derivación sólo alcanzará el límite previsto por la Ley al señalar la afección de los bienes».

La otra disposición legal a que nos referimos la contempla el número 1 del artículo 74: «Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades liquidadas o no correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral, o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título o en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles».

Ambos preceptos, por lo que ahora interesa, sugieren un comentario único válido para los dos: no hay aquí sucesión tributaria, sino un derecho real de garantía que corresponde al titular del crédito tributario. No hay sucesión, porque el primitivo deudor —el sujeto pasivo— no pierde su condición de tal mediante la transmisión de la cosa. Lo que sucede es que junto a él aparecen otros deudores: los adquirentes de los bienes afectos al pago de determinados tributos.

En este sentido, con claridad, POTITO afirma que en todos estos casos es evidente que la responsabilidad particular, que incumbe a los nuevos adquirentes, se justifica por el hecho de que sobre dichos bienes grava un verdadero y propio derecho real de garantía del ente acreedor, y por tanto, todas las disposiciones que sancionan este régimen jurídico particular se identifican entre ellas por el hecho de estar presididas por la misma *ratio*, es decir, por la finalidad de garantizar al ente acreedor un derecho

---

(39) Se utiliza aquí el término *sustitución* en el sentido a que nos referimos más adelante.

de persecución sobre los bienes. Por tanto —concluye el autor— debe excluirse que la responsabilidad de los nuevos adquirentes de los derechos sobre bienes objeto de privilegio especial, puede ser considerada como una hipótesis de sucesión tributaria (40).

Asimismo, BERELJO niega que en los preceptos de referencia se den supuestos de sucesión de la deuda. Respecto al artículo 74, cuya colocación sistemática —escribe el autor— es idéntica al artículo 72, contempla no un fenómeno de sucesión tributaria, sino un caso de responsabilidad objetiva (obligación *propter rem*), y, por tanto, debe integrarse con lo dispuesto en el artículo 41, que regula la responsabilidad de los adquirentes de bienes afectos por la Ley al pago de una deuda tributaria (41).

Creemos que tanto la postura del autor italiano como la del español son correctas. Quizá, sin embargo, convendría hacer alguna puntualización a la naturaleza que BERELJO predica de los dos artículos transcritos de la Ley General Tributaria, cuando considera que en ellos se contemplan supuestos de obligaciones *propter rem* que producen situaciones de responsabilidad objetiva. Como veremos más adelante, si bien en estos casos no hay una verdadera sucesión de la deuda, como correctamente afirman los autores citados, sino que existe un verdadero derecho real de garantía —como afirma POTITO—; no nos parece convincente, en cambio, el camino utilizado por POTITO para llegar a la conclusión que estimamos correcta, y, de otra parte, como ya hemos dicho, creemos que no puede mantenerse la conclusión citada por BERELJO. No obstante, que las dificultades surgen en momentos distintos para cada uno de estos autores, nos parece que todas ellas nacen de un mal entendimiento de la verdadera naturaleza de la obligación *propter rem*.

En efecto, POTITO escribe: «Es necesario ocuparse ante todo de una hipótesis que, aun sin contrastes incluso en el sector del mismo Derecho privado, se califica por algunos como un caso de cesión en la deuda a título particular, es decir, la hipótesis conexa con las obligaciones llamadas 'propter rem'» (42). Sigue el autor: «Como es conocido, estas obligaciones se definen en Derecho civil obligaciones ambulatorias, por la característica de estar ligadas a una relación o derecho real sobre una cosa, por lo que la obligación grava sobre el sujeto no en cuanto tal, sino en cuanto titular de un derecho, y grava sobre él hasta que el derecho dure o hasta que pase a un nuevo titular del mismo.

Pues bien —continúa el autor—, en dichas hipótesis se verificaría,

(40) Cfr. POTITO, op. cit., págs. 102 y sigs.

(41) Op. cit., pág. 31.

(42) Op. cit., págs. 100 y sigs. (El cursivo es mío).

según algunos, una sucesión en la obligación tributaria por parte del nuevo titular del derecho real en relación con su causante. *Para que esta especie de sucesión pueda hipotizarse también en Derecho tributario, sería necesario, ante todo, que también con referencia a este sector del Derecho pudiera hablarse de obligación 'propter rem', es decir, que existiese la posibilidad, como han mantenido algunos, sobre todo en el pasado, de construir el concepto de tributo en algunos tipos particulares de tributos, no como una relación obligatoria existente entre ente público y deudor, sino como una carga real o un derecho que grava directamente la cosa»* (43).

Hasta aquí el autor italiano, cuya argumentación no parece absolutamente correcta. En efecto, el autor afirma que en dichas ocasiones —POTITO se refiere a disposiciones del Derecho positivo italiano similares a las contempladas en los artículos 41 y 74 de la Ley General Tributaria— se dan supuestos distintos de la sucesión tributaria, porque la postura contraria equivaldría a la admisión de la obligación *propter rem* en Derecho tributario, lo que, según POTITO, ya ha quedado claro que no es admisible. Esta postura me parece metodológicamente incorrecta, ya que: 1.º En los supuestos que se citan no se dan verdaderas y propias obligaciones *propter rem*, sino derechos reales de garantía, que son dos cosas bien distintas; 2.º Porque, aun suponiendo que fuesen verdaderas obligaciones *propter rem*, la conclusión no podría ser la de argumentar deduciendo que, puesto que en Derecho tributario no se admite la obligación *propter rem*, estas obligaciones serán de otro tipo; la interpretación correcta sería exactamente la contraria: si en los supuestos se cumplen las características de las obligaciones *propter rem*, es necesario admitir que en Derecho tributario también existen obligaciones de este tipo; 3.º Porque, si bien con toda probabilidad el *onus realis* es incompatible con la naturaleza y función del tributo, no parece que pueda decirse otro tanto de la obligación *propter rem*, que no es lógicamente incompatible con el tributo, aunque, efectivamente, pueda discutirse si existen o no ejemplos de ellas en el Derecho positivo; y 4.º Porque tampoco estamos aquí en presencia de un supuesto de carga real, categoría, de otra parte, distinta de las obligaciones *propter rem*, pero que POTITO usa indiferenciadamente.

Por otra parte, la opinión de BEREIJO, que reconduce los supuestos previstos en los artículos 41 y 74 a obligaciones *propter rem*, tampoco nos parece exacta, por las razones siguientes: 1.ª Porque se trata de un derecho real de garantía, conforme hemos concluido antes de acuerdo con POTITO; y una obligación *propter rem* es una obligación, no un dere-

(43) El cursivo es mío.

cho; 2.º Porque si se tratara de una obligación *propter rem*, no se entiende cómo podría quedar obligado el actual poseedor del bien por una obligación surgida en el momento en que dicho bien no estaba en su posesión, sino en la del transmitente. Quiere decirse que en el esquema de la obligación *propter rem* no cabe la extensión de la obligación a otros sujetos, y ello, por una razón —que la doctrina pierde de vista en muchas ocasiones, y que es posiblemente la razón fundamental de la imposibilidad teórica de reconducir la obligación tributaria, surgida de la aplicación de ciertos impuestos, al esquema de la obligación *propter rem*. Dicha razón deriva del concepto de obligación *propter rem*. De LUCA explica dicho concepto del siguiente modo: «Generalmente, la relación de deuda y de crédito se desarrolla entre dos personas determinadas. Pero puede suceder que dicha relación se desarrolle entre dos personas cuya cualidad de deudor o de acreedor se une a una determinada propiedad o característica, como la del propietario o titular de otro derecho real o poseedor de una cosa; de tal manera que, saneada esta realidad, pesa también para estas personas el vínculo obligatorio, y otros sujetos pueden entrar en él. Cuando la designación operada por la cosa sirve para determinar en la relación el sujeto obligado, estamos ante la obligación *ob rem* o *in rem scripta*» (44). Lo que significa que la única forma de quedar obligado —en una obligación de este tipo— es encontrarse con la cosa en la relación fijada por la Ley, lo que evidentemente conduce a que cuando no se está en dicha relación, no se puede ser deudor. Ahora bien, es evidente que el adquirente de bienes afectos al pago del impuesto queda obligado —ahora veremos en qué forma— a pagar por derivarse deudas tributarias contraídas por el anterior titular; es decir, deudas surgidas en un momento en el que él no estaba con la cosa en la relación exigida por la Ley para adquirir la cualidad de deudor.

Pero hay más: el deudor del artículo 41 no es un verdadero deudor en el sentido de que no responde de sus obligaciones con todos sus bienes presentes y futuros, sino que simplemente responde con los bienes afectos. El precepto lo dice claramente: los adquirentes de bienes afectos por Ley a la deuda tributaria responderán con ellos por derivación de la acción tributaria si la deuda no se paga. Es decir, responde con la cosa. Para ser más exactos, el acreedor tributario tiene frente al adquirente, no un derecho de crédito, sino un derecho de persecución sobre la cosa por el importe de la deuda tributaria pendiente.

Para concluir el examen de la verdadera naturaleza de la situación ju-

(44) Cfr. *Gli oneri reali e le obbligazioni «ob rem»*, Athenaeum, Roma, 1915, pág. 60.

rídica en que se encuentra el adquirente de bienes afectos al pago de deudas tributarias no satisfechas, hemos de examinar si tal supuesto es compatible con el esquema del *onus realis*, al que también se refiere POTITO, si bien, como decíamos antes, en forma confusa, no deslindándola de la obligación *propter rem*.

Para ello hay que partir de una caracterización precisa de lo que se entiende por *onus realis*, tarea no exenta, en verdad, de dificultades por la permanencia en la doctrina de una vieja polémica sobre el tema, en el que aún no se ha llegado a una posición pacífica. Siguiendo aquí la configuración que de tal instituto hice en otra ocasión (45), podemos resumir sus caracteres en los siguientes:

Primero. No obstante la polémica en curso sobre la naturaleza jurídica y los orígenes del *onus*, que han llegado a tal punto, que BARASSI llamaba a esta categoría «esa especie de acertijo» (46), parece que de sus orígenes y de las funciones que históricamente ha cumplido puede deducirse su distinción de la obligación *propter rem*.

En efecto, los defensores del origen germánico del *onus realis* le niegan existencia autónoma, y los posibles supuestos existentes de tal figura, en el Derecho vigente, los reconducen al esquema de la obligación *propter rem* (47). Frente a la tesis del origen germánico del *onus realis* existe la tesis de la latinidad de esta categoría, que afirma al mismo tiempo su pervivencia en el Derecho actual y, por tanto, la existencia de verdaderas cargas reales de naturaleza no obligacional. Esta opinión ha encontrado un

---

(45) En mi tesis doctoral *Problemi in torno all'obbligazione doganale*, leída en la Universidad de Bolonia, todavía inédita.

(46) Cfr. BARASSI, *Teoria generale delle obbligazioni*, pág. 84.

(47) Así, CLAPS (*Le cosiddette obbligazioni reali e l'abbandono liberatorio nel Diritto civile italiano*, en «Rivista italiana per le scienze giuridiche», vol. XXI, pág. 296); NANI (*Storia del Diritto privato italiano*, Ed. Bocca, 1902, pág. 352, citado por DE LUCA, op. cit., loc. cit.), y hoy por BARASSI, que escribe: «No tengo ganas aquí de abrir un paréntesis a propósito de esa especie de acertijo que es la llamada carga real. Acertijo justamente, porque se ha tratado de trasplantar a nuestro clima una planta exótica como ésta: que se entiende en legislaciones de tipo germánico; donde, como consecuencia de precedentes figuras jurídicas de antiguo Derecho alemán, las dos zonas del derecho real y del derecho de crédito están bastante entremezcladas. Yo pienso que en nuestro sistema legislativo se puede admitir tan sólo la figura de la obligación real» (*Teoria generale delle obbligazioni*, pág. 84). En la línea de BARASSI, aunque con matices diferenciales, CANDIAN (*Nozioni istituzionali dei Diritti privati*, Milán, 1946, núm. 157); BRANCA (*Istituzioni di Diritto privato*, 4.<sup>a</sup> ed., Zanichelli, Bologna, pág. 290), quien llega a la misma conclusión que BARASSI, si bien por distinto camino. En una postura no muy clara, MESSINEO, que, a mi entender, si bien duda de la verdadera naturaleza jurídica de las cargas reales, las distingue de las obligaciones «propter rem». Por el contrario, BARASSI opina que MESSINEO sostiene su misma opinión. Cfr. MESSINEO, *Manuale di Diritto civile e commerciale*, vol. II, parte II, págs. 45 y 46.

eficaz valedor en DE LUCA, quien ha sacado a colación a DONELLO (48), el que fija las características de las cargas reales en Derecho romano. La tesis de DE LUCA es seguida modernamente por COLLACROSSO (49) y, según nuestro entender, por MESSINEO, quienes afirman como primera característica de la carga real su origen romano, cualidad a la que unen, con matices, las siguientes:

Segundo. No se puede aceptar la teoría según la cual las cargas reales serían derechos de crédito garantizados por una hipoteca legal o convencional tácita. Esta característica es importante porque pone de manifiesto la diferencia entre la carga real y los derechos reales de garantía (50).

Tercero. No es cierta tampoco la teoría que sostiene que las cargas reales son obligaciones en las que el sujeto pasivo se determina por la posesión de un inmueble. Naturalmente, escribe DE LUCA, porque llamamos real a la carga, justamente con la finalidad de distinguirla del crédito.

Cuarto. No se debe aceptar ninguna construcción que haga entrar las cargas reales en el campo de las obligaciones, ya que «transforman el derecho real en derecho personal, desconociendo todo el desarrollo histórico del instituto».

Quinto. No se trata, ni siquiera, de un derecho de naturaleza mixta, personal y real a un tiempo (51), ya que, como escribe DE LUCA, el derecho es real o personal, según que gravite sobre la cosa o sobre la persona, y si de un contrato nacen dos derechos —uno personal y otro real— no se confunden, sino que permanecen diferentes y distintos. Por tanto, es un derecho real protegido por una acción real, ya que la obligada es la cosa y no la persona (52).

---

(48) *Commentaria de jure civili*, 1764, IV, vol. 471.

(49) Cfr. *Teoria generale delle obbligazioni*, pág. 8.

(50) Al respecto escribe DE LUCA: «Es fácil demostrar que el derecho real no puede —en el instituto que examinamos— estimarse garantía de un crédito como la hipoteca... en las cargas reales, crédito y derechos reales se funden en un solo derecho de naturaleza inmobiliaria, y, por tanto, se está no ante un crédito garantizado, sino ante un derecho que encuentra en sí mismo la propia garantía, siendo de naturaleza real» (op. cit., pág. 34).

(51) En contra, COLLACROSSO, que resulta la imposibilidad de comprimir la complejidad de la relación en el esquema rígido del derecho real o del derecho de crédito.

(52) Cfr. DE LUCA, op. cit., págs. 42 y 43; COLLACROSSO, op. cit., pág. 8; BRANCA (op. cit., pág. 290), quien opina que en la carga real el acreedor tiene una acción directa sobre la cosa, lo que no ocurre en la obligación «propter rem», donde el acreedor no está garantizado de manera específica sobre la cosa, sino con el patrimonio completo del deudor. En verdad —añadimos nosotros, por nuestra cuenta— que no se entiende cómo BRANCA puede negar la diferencia entre este instituto y el otro, cuando afirma la diferencia que acabamos de transcribir, que nosotros reputamos esencial.

Sexto. El abandono exonera con eficacia *ex nunc* (53).

Séptimo. El poseedor actual de la cosa responde de todas las prestaciones, incluso de las surgidas con anterioridad al hecho de su posesión. Esta característica ya la señaló DONELLO, que al considerar al poseedor como representante de la cosa, quedaba obligado a sufrir las consecuencias que la posesión llevaba consigo, entre ellas, la de hacer frente a las prestaciones debidas con anterioridad a su posesión.

*En resumen, la carga real es un derecho real que grava la cosa cuyo poseedor, por el hecho de serlo, debe realizar la prestación (y las surgidas anteriormente), pudiendo liberarse de la prestación con el simple abandono de la cosa.*

Esta conclusión sobre el concepto, naturaleza y características de la carga real, para llegar a lo cual hemos tenido que andar un camino ajeno a los límites del sector del derecho en que este trabajo naturalmente se inserta, nos permite ahora analizar a la luz de un conocimiento concreto de lo que entendemos por carga real, si la relación contemplada en el artículo 41 de la Ley General Tributaria puede o no encajar en el esquema de la carga real. Sólo este análisis y el ya realizado anteriormente con la obligación *propter rem* nos permitirán, en definitiva, llegar a una conclusión fundamentada sobre el problema que aquí se presenta y que quizá sea oportuno recordar: si en el supuesto del artículo 41 puede verse o no un ejemplo de transmisión de la deuda tributaria.

Veamos, pues, qué puntos de semejanza y de posible distinción existen entre la carga real y el derecho alojado en el artículo 41.

De un lado, las semejanzas derivan del carácter de derecho real que caracteriza a los supuestos comparados. Y como consecuencia de este carácter, se desprenden otras similitudes, entre las cuales, que el poseedor actual responde también de las prestaciones surgidas con anterioridad y que el abandono opera aquí liberando al adquirente de la prestación.

De otra parte, la distinción entre ambos supuestos se basa, a nuestro entender, en la siguiente y esencial diferencia: cuando una norma tributaria afecta al pago del tributo a unos determinados bienes, de tal manera que el poseedor de los mismos responde con ellos (supuesto del artículo 41), estamos ante una obligación tributaria idéntica a las demás, sólo que garantizada por un derecho real sobre la cosa. Es decir, estamos ante un crédito garantizado, no ante un derecho que encuentra en sí mismo la propia garantía, es decir, no estamos ante un derecho real. Lo que signi-

(53) Aquí ve la doctrina favorable a la distinción de los dos instintos, la diferencia más clara entre ambos, ya que en la carga el abandono tiene eficacia exoneradora, mientras que en las obligaciones «propter rem» se convertiría en una dación en pago.

fica que aquí no hay carga real, porque, como se recordará, DE LUCA, con agudeza penetrante, ha separado claramente esas dos situaciones distintas, tan fáciles de confundir.

El criterio de distinción señalado nos es especialmente útil en este estado de nuestro análisis, porque pone de manifiesto, con claridad, la verdadera naturaleza del derecho previsto en el artículo 41. En efecto, la prueba de que estamos ante un crédito garantizado y no ante un derecho real es palpable, si se piensa que el sujeto pasivo de la obligación tributaria (a cuyo pago está afectado el bien) es un verdadero deudor y responde, como tal, con todos sus bienes presentes y futuros; es decir, existe un verdadero crédito, que no se extingue por el hecho de que el bien sea transmitido, sino que permanece vivo, y esta es la razón de que no haya transmisión de la deuda. En cambio, los sucesivos adquirentes —obligados al pago sólo con el bien, no con su patrimonio— son los sujetos pasivos de otra relación jurídica distinta de la relación tributaria —que se origina por la adquisición del bien cuando no ha sido satisfecha la deuda tributaria derivada de la realización del hecho imponible—. Esta relación jurídica no contiene un derecho de crédito, sino un derecho real que permite la presencia del bien afectado al pago de la Ley Tributaria.

En conclusión, el supuesto previsto en el artículo 41 no contempla un caso de transmisión de la deuda, ya que el sujeto pasivo —realizador del hecho imponible que origina la obligación tributaria— sigue obligado, sin que la transmisión le libere. En cambio, los adquirentes se liberan del derecho real que grava la cosa en la medida en que, bien por transmisión del dominio como por abandono de la cosa, pierden la cualidad de titulares de la misma.

El análisis llevado a cabo nos permite resumir y negar la posibilidad de sucesión a título particular, bien sea *mortis causa*, bien *inter vivos*; y afirmarla en los supuestos de sucesión a título universal *mortis causa* y en los supuestos de sucesión *inter vivos*, *in universum ius*, a que nos hemos referido.

### 3. *El problema de la autonomía de la sucesión tributaria.*

Esta panorámica de los problemas más importantes que la transmisión de la deuda tributaria presenta y de los matices que aquéllos tienen en nuestro Derecho tributario, nos sirve ahora para entrar en una nueva cuestión —la de la posibilidad de una sucesión tributaria autónoma de la sucesión civil—, sin la cual el panorama quedaría incompleto.

A) *Posiciones doctrinales más importantes sobre el tema.*

La doctrina que ha estudiado la sucesión de la deuda tributaria se ha preocupado, sin duda con buen criterio, más de determinar el régimen jurídico y los supuestos comprendidos bajo este epígrafe que de analizar la naturaleza de la sucesión tributaria en los casos en que ésta se produce. En todo caso, la doctrina se ha limitado a analizar los que sin duda constituyen los ejemplos más sobresalientes de transmisión de la deuda: los supuestos en que ésta se transmite *mortis causa*. De ahí que el punto polémico se encuentra concretamente en determinar si la transmisión de una deuda tributaria del causante a los herederos se produce a través de un mecanismo ajeno al Derecho civil, o si, por el contrario, lo que sucede es que tal operación no adquiere ninguna particularidad ni relieve especiales que permitan llegar a la conclusión de que existe un mecanismo jurídico distinto del común para producir el efecto de la transmisión de la deuda tributaria.

Como puede presumirse, la doctrina se ha dividido, al opinar sobre la cuestión que nos ocupa, en dos grandes grupos: De un lado, los que defienden la tesis que llamamos abreviadamente *civilista*, y los que, por el contrario, mantienen la tesis *tributarista*. No significa esto, en modo alguno, que no existan posiciones intermedias que, o bien sostienen el carácter civil o tributario de la sucesión, según el momento en que se encuentra la obligación tributaria que se transmite, o bien esta tercera posición se basa en que tanto la sucesión tributaria como la sucesión civil forman parte de un género que las contiene a ellas dos como especies. Esta última opinión supone que en la sucesión hay un supra concepto al que corresponde un esquema formal que contiene los trazos fundamentales del mecanismo sucesorio. Este esquema se completa luego en cada caso con perfiles propios, tanto de la sucesión civil como de la tributaria.

La tesis civilista fue defendida por MYRBACH-RHEINFELD, quien mantuvo que la sucesión en el deber del pago de los impuestos se produce siempre en el ámbito de la sucesión hereditaria. Observa, en efecto, el autor que los impuestos que en el momento de la muerte del *de cuius* no habían sido todavía pagados, forman parte de la sucesión, según las disposiciones del Código civil en cuanto obligaciones del difunto; esta «obligación de derecho privado» no se limita a las deudas impositivas, que ya era exigibles en el momento de la muerte, sino que comprende también los impuestos en los que la obligación había nacido viviendo el difunto, aunque no

fuesen todavía exigibles (54). La teoría tributarista mantiene, por el contrario, que la sucesión de la deuda tributaria del *de cuius* encuentra en todo caso su único fundamento en la Ley Tributaria, en cuanto que la naturaleza misma de la relación impositiva es inconciliable con la reglamentación dictada por el Código civil para la sucesión hereditaria (55).

Las tesis eclécticas, a las que ya hemos aludido, no han encontrado gran eco en la doctrina. De un lado, la que hacía depender la naturaleza del mecanismo de transmisión del estado en que se encuentra la obligación tributaria antes de la liquidación o después de la misma, ha sido rechazada por todos aquellos que opinan que el nacimiento de la obligación tributaria se produce con la simple realización del presupuesto de hecho (56); y tampoco parece que puede resolver el problema para aquel sector de la doctrina que ve el nacimiento de la obligación tributaria en el momento de la liquidación. La otra tesis, que ve la posibilidad de la coexistencia de una sucesión tributaria y otra civil englobadas en esquema formal de la sucesión (57), no resuelve, a nuestro entender, el problema, porque lo que se trata justamente de determinar es si la transmisión de la deuda tributaria se opera dentro del esquema hereditario; o si, por el contrario, dentro del ámbito de la herencia no es posible alojar los supuestos de transmisión de la deuda tributaria.

#### B) *La solución en Derecho español.*

De entre las tesis aludidas en el párrafo anterior hemos de buscar aquella que mejor se adapte a la situación de nuestro Derecho positivo.

Creemos que entre nosotros la transmisión de la deuda tributaria se opera dentro del esquema de la sucesión civil, y, por tanto, nos alineamos entre los seguidores de MYRBACH-RHEINFELD.

Las razones que abonan esta opinión son las siguientes:

**Primera.** La solidaridad de los herederos por las deudas tributarias

(54) Cfr. *Précis de Droit financier*, París, 1910, págs. 145 y sigs.

(55) Véase, por todos, POTITO, op. cit.

(56) Cfr. BLUMENSTEIN, *Sistema di Diritto delle imposte*, págs. 49 y sigs.

(57) Cfr. RODRÍGUEZ BEREJO, op. cit., págs. 25 y sigs. Su posición es dudosa. Valga este párrafo: «Cuando el Derecho tributario toma prestada de otra rama del Derecho una determinada institución, es evidente que una vez realizado el trasplante, esa institución sufre las oportunas adaptaciones a la específica materia tributaria; pero tal institución, en lo que tiene de «supraconcepto», queda esencialmente intacta. Esto es, la sucesión, pongamos por caso, trasplantada al Derecho tributario, será siempre idéntica, en el plano conceptual, abstracto, a la sucesión en el Derecho privado. Lo que no significa que neguemos la existencia de un fenómeno sucesorio tributario autónomo, sino que los institutos jurídicos, en lo que tienen de 'supraconceptos', se mantienen sustancialmente inalterados cuando son trasplantados de una a otra rama del Derecho».

transmitidas a la muerte del causante constituye una prueba muy significativa que abona la tesis *civilista*. En efecto, como se sabe, la solidaridad en materia tributaria afecta sólo a los que concurren en la realización del hecho imponible (58). En todos los demás casos las obligaciones tributarias siguen al Derecho civil, que es supletorio del Derecho tributario, según dispone el artículo 9 de la Ley General Tributaria. Y la entrada en juego del Código civil conduciría a la mancomunidad de estas obligaciones según el precepto contenido en el artículo 1.138. De modo que la solidaridad de los herederos por las deudas tributarias del causante obedece, no a que las obligaciones solidarias sean ahora la regla general en Derecho tributario, y tampoco a que el Derecho civil las regule como derecho supletorio (59), sino que son solidarias porque el régimen jurídico contemplado en el Código civil de la herencia dispone que los herederos respondan solidariamente de las obligaciones del causante. En efecto, el artículo 1.084 del Código civil establece que: «Hecha la partición, los acreedores podrán exigir el pago de sus deudas por entero de cualquiera de los herederos que no hubiere aceptado la herencia a beneficio de inventario, o hasta donde alcance su porción hereditaria en el caso de haberla admitido con dicho beneficio». El artículo siguiente dispone: «El coheredero que hubiese pagado más que lo que correspondiese a su participación en la herencia podrá reclamar de los demás su parte proporcional». He aquí una prueba, a nuestro entender muy clara, de la tesis que se sustenta. Es necesario insistir, sin embargo, para que no haya dudas, en dos puntos esenciales:

1.º Que la solidaridad de los herederos viene impuesta por los preceptos citados del Código civil, no por la disposición legal del artículo 34 de la Ley General Tributaria. La prueba de ello es que también antes de la promulgación de la Ley General Tributaria, es decir, cuando todavía la regla de la mancomunidad de las obligaciones era válida para las obligaciones tributarias, aquéllos respondían solidariamente de las deudas tributarias pendientes.

2.º Que los artículos 1.084 y 1.085 del Código civil, que parcialmente hemos reproducido, son aplicables al supuesto, porque la deuda tributaria forma parte del patrimonio del causante y, por tanto, está sometida al régimen jurídico común, sin que pueda afirmarse, como hace algún autor, que la competencia de los artículos 1.084 y 1.085 deriva del carácter subsidiario del Código civil (60).

---

(58) En este sentido, la disposición del artículo 34 de la Ley General Tributaria es taxativa.

(59) En contra, BEREIJO, op. cit.

(60) En este sentido, BEREIJO, op. cit.

Segunda. Los argumentos para apoyar esta tesis se encuentran también si reflexionamos sobre las líneas esenciales que configuran el Ordenamiento civil y el Ordenamiento tributario. Es cierto que los sujetos obligados al pago de la obligación tributaria han de ser determinados por normas tributarias. Todas las relaciones jurídicas que se establecen entre el Estado y los súbditos por razón de la actividad financiera de aquél corresponden a este sector del Derecho. Por el contrario, la esfera privada de derechos y obligaciones de la persona es cometido privativo del Derecho civil y, en general, del Derecho privado.

Cuando una relación jurídica tiene un régimen jurídico dudoso porque, como en el supuesto de la sucesión de la deuda tributaria, se interfieren dos intereses normalmente amparados por sectores distintos del Derecho, conviene determinar cuál es, lógicamente, la situación, el polo de atracción más fuerte, de tal manera que aquella relación jurídica se ampare por el sector jurídico más cercano a su esencia.

Pues bien, parece que en el supuesto que se discute no puede haber duda de que, si bien las personas obligadas al cumplimiento de la obligación tributaria vienen determinadas por normas tributarias, las leyes de la herencia están contenidas en el Código civil, sin que sea concebible que el derecho hereditario pueda perder su esencial unidad, que gira en torno al hecho de la muerte del causante, y a la de la división de su patrimonio, convirtiéndose en un derecho cuyo contenido estaría determinado por un conglomerado normativo de tantas clases de especialidades y excepciones como clases de obligaciones quedasen pendientes a la muerte del causante.

Pero no es sólo la dificultad de convertir el instituto de la sucesión en una abigarrada y dispar normativa, lo que impide entender que no existe una sucesión tributaria distinta de la civil, sino que, a nuestro entender, si fuese concebible una sucesión tributaria autónoma de la común, tendría que estar inspirada, necesariamente, por los principios que constituyen el cimiento del Ordenamiento tributario. Quiere decirse que las normas reguladoras de la sucesión tributaria deberían estar inspiradas en el principio de capacidad contributiva, para lo cual tendría que probarse que los herederos subentran en el hecho imponible generador de la obligación tributaria a que quedó obligado, o a que estaba obligado el causante. Ahora bien, una construcción similar no tiene sentido si se piensa que la realización del presupuesto de hecho es generalmente un acto instantáneo, y no se entiende bien cómo podría el heredero subentran en una acción o en una actividad ya realizada por el causante.

## X. RESPONSABLES.

1. *Concepto.*

El enfrentamiento con el concepto de responsable exige adoptar previamente una postura metodológica. Hay que determinar, en efecto, si el concepto de responsable lo vamos a obtener a través de una operación deductiva o utilizando el método inductivo. Es decir, el dilema metodológico consiste en si se obtiene el concepto de responsable a través de un estudio de las normas tributarias que establecen responsabilidades tributarias, y de ellas inducir un concepto que sirva para definir a todas ellas, o si, por el contrario, partimos de un concepto apriorístico de responsable, y de acuerdo con él determinamos cuándo se dan supuestos del mismo en el Derecho positivo. Ahora bien, este dilema pierde sentido cuando el legislador da una definición de responsable, a no ser que pretendamos una elaboración dogmática ajena al Derecho positivo.

De otra parte, al mismo resultado se llega si partimos de un concepto estrictamente doctrinal del responsable, porque la doctrina, en especial la italiana que ha elaborado esta figura, parte ya del concepto positivo, contemplado en el artículo 15 del «Texto único de los impuestos directos», que acepta fundamentalmente el concepto propuesto por HENSEL.

Por todo ello, partimos, para determinar las características esenciales del responsable, del concepto legal establecido en el apartado primero del artículo 37 de la Ley General Tributaria, a tenor del cual «la Ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos, a otras personas solidaria o subsidiariamente». De donde:

A) *El responsable ha de ser fijado por la Ley.*

a) *La dependencia del presupuesto de hecho de responsabilidad respecto del hecho imponible, es decir, los responsables lo son en virtud de una obligación legal.*

Esto supone, a su vez, que para ser responsable es necesario actuar un presupuesto de hecho, precisamente aquel a cuya realización la Ley une el nacimiento de la obligación para el responsable. Es decir, para que se dé un caso de responsabilidad —en el sentido técnico que aquí se utiliza— es necesaria la realización de un presupuesto de hecho (el hecho imponible), en virtud de la cual queda obligado *el sujeto pasivo*, y, además, es necesario que se produzca el presupuesto de hecho, en virtud del cual queda

obligado *el responsable*. En este sentido puede decirse que, lógica y jurídicamente, el presupuesto de hecho que origina la obligación del responsable, es *dependiente* de la realización del presupuesto de hecho que origina la obligación tributaria. O lo que es lo mismo, que para que se dé un supuesto de responsabilidad tienen que darse dos presupuestos de hecho.

Detengámonos brevemente, para aludir a la relación existente entre estos presupuestos de hecho que necesariamente han de concurrir para la existencia de un responsable de impuesto, entendido en el propio sentido técnico, que ahora damos a esta expresión, y que no es otro más que el que se obtiene del párrafo primero del artículo 37 de la Ley General Tributaria, cuyo tenor ya hemos recogido.

Ante todo, quizá convenga reflexionar brevemente sobre la necesidad de los dos presupuestos, y una vez probado este aserto, indicar el nexo existente entre ambos. Respecto al primer punto, no puede haber duda; en cuanto que de la realización del hecho imponible —presupuesto de hecho del que se deriva la obligación tributaria— sólo quedan obligados los sujetos pasivos, es decir, precisamente los que realizan tal hecho imponible. Ahora bien, el responsable, conforme a la definición legal que hemos aceptado como fundamento de nuestra construcción, no es un verdadero sujeto pasivo, sino que está en una posición que se designa con la expresión *junto al sujeto pasivo*, a la que nos referiremos en seguida. En consecuencia, la obligación del responsable no puede derivar de la realización del *mismo* presupuesto de hecho, que obliga a los sujetos pasivos (hecho imponible), sino de un presupuesto distinto. La necesaria existencia de los dos presupuestos legales para la generación de una figura de responsabilidad se apoya, pues, en rigor, en la naturaleza del responsable, que creemos distinta a la de los sujetos pasivos. Baste, por el momento, esta sumaria indicación, a la que dedicaremos mayor atención en el epígrafe siguiente, que estudia justamente el problema de la naturaleza del responsable.

Respecto al segundo problema, que es el que ahora interesa —la unión entre los dos presupuestos—, ya advertimos antes que, lógica y jurídicamente, el presupuesto de hecho que origina la obligación del responsable, es *dependiente* de la realización del presupuesto de hecho que origina la obligación tributaria. Tal *dependencia* significa simplemente que no puede existir responsable sin la existencia del sujeto pasivo. Esta reflexión podría ser desarrollada ampliamente, pero quizá baste con pensar que, lógicamente, no es posible estar *junto* a alguien sin la existencia de ese alguien. No vale decir, y la aclaración es superflua, que igualmente la situación del sujeto pasivo es dependiente de la del responsable, en cuanto que aquél también está *junto* a éste. La razón es que no son situaciones recíprocas,

habida cuenta que conceptualmente el sujeto pasivo es posible sin la existencia del responsable, como evidentemente es claro. Nos resta sólo aclarar el sentido jurídico de esta *dependencia*: ¿qué se quiere decir, en concreto, cuando decimos que un presupuesto de hecho es dependiente de otro?

A tal fin nos será muy útil observar el juego de ambos presupuestos en un ejemplo concreto. Este apoyo no significa obviamente que induzcamos de un caso particular la regla general, sino que su utilización obedece al deseo de lograr una mayor claridad expositiva. Por último, para mayor comodidad del lector, tomemos como ejemplo el supuesto de responsabilidad previsto en el artículo 72 de la Ley General Tributaria, al que hemos ya aludido con algún detenimiento al ocuparnos de la transmisión de la deuda tributaria. Como se recordará, el precepto contemplado en dicho artículo contenía, a nuestro entender, dos situaciones claramente distintas. De un lado, obligaba a los sucesores a título universal *mortis causa* a responder de las deudas tributarias del causante derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas, así como por el mismo tipo de deudas, a los sucesores a título universal *inter vivos*; y de otro, obligaba al pago de las citadas deudas a los que sucedan a título particular al titular de las explotaciones por negocio *inter vivos*. Decíamos entonces que en este último supuesto no se daba una verdadera sucesión de la deuda tributaria, porque no desaparecía del campo de los deudores del tributo el antiguo titular de las explotaciones, condición indispensable para que se pueda hablar de transmisión.

Veamos, pues, cómo actúan los dos presupuestos de este hecho en este supuesto, que nosotros creemos responde al esquema propio del responsable. Ante todo, debemos concretar el presupuesto de hecho de cada uno de los deudores —el sujeto pasivo (antiguo titular de la explotación económica) y el responsable (nuevo titular de la explotación económica, por negocio *inter vivos* a título particular)—.

La deuda del sujeto pasivo surge por la realización de un hecho imponible que de algún modo grava el ejercicio de explotaciones económicas. Por ejemplo, el antiguo titular está obligado a pagar el impuesto industrial —cuota de beneficios— porque ha realizado el presupuesto de hecho configurador de este tributo. Ninguna dificultad presenta el entendimiento de la obligación del sujeto pasivo. Pero obsérvese que su deuda nace, con absoluta independencia, de la existencia de responsables. Su cualidad de deudor depende sólo y exclusivamente de que la Ley ha unido a la realización de un presupuesto de hecho (el que configura el impuesto industrial, cuota de beneficios) el nacimiento de una obligación tributaria.

El nuevo titular de la explotación económica nada debe, en principio, a la Hacienda pública, puesto que no ha realizado todavía el presupuesto de hecho típico del impuesto industrial —cuota de beneficios—. Es ajeno totalmente a la realización del hecho imponible, actividad que llevó a cabo el antiguo titular exclusivamente. Al ser ajeno a la realización del presupuesto de hecho, no puede quedar obligado a nada, ya que no ha realizado la hipótesis normativa de la que la Ley deriva el nacimiento de la obligación tributaria. La prueba está en que basta con que se haya pagado esa deuda, para que el nuevo titular no tenga que responder de ella, en ningún caso, frente al sujeto activo, y tampoco resulte obligado legalmente a reembolsar al sujeto pasivo (antiguo titular). Simplemente, de la sola realización del hecho imponible por el antiguo titular, ninguna obligación nace en su contra.

Sin embargo, si el antiguo titular no satisface la deuda, o antes de satisfacerla transmite la explotación económica, el nuevo titular queda obligado legalmente al pago de dicha deuda. (Prescindimos del resto de los requisitos que exige el párrafo segundo del artículo 72.) Es decir, el presupuesto de hecho del que se deriva la obligación del nuevo titular consiste exactamente en que haya obtenido la titularidad de una explotación económica y que el transmitente no haya satisfecho una deuda tributaria derivada del ejercicio de la explotación económica.

¿Cuál es el nexo entre los dos presupuestos de hecho? Que el segundo supone lógicamente el primero, en un sentido muy preciso: en que el segundo contiene un elemento —una deuda tributaria de la clase citada, no satisfecha— que es un efecto del primero. La existencia de la deuda —efecto de la realización del hecho imponible— es uno de los elementos que sirven para configurar el presupuesto de hecho del que deriva la obligación del responsable (nuevo titular). Pero dicho elemento es necesario, pero no suficiente, para que nazca la obligación del responsable; es indispensable que se haya producido la transmisión de la explotación económica, por los instrumentos jurídicos a que reiteradamente nos hemos referido (61).

(61) La explicación detallada de este mecanismo de unión entre los dos presupuestos se debe a PARLATO, A. (*Il responsabile d'imposta*, Giuffrè, 1963; véase especialmente el capítulo II: *Il responsabile d'imposta nell'esame delle fattispecie*), quien sigue la construcción del responsable de ALLORIO (*Diritto processuale tributario*, Utet 1962, páginas 138 y sigs), basada en los siguientes puntos:

- 1) La obligación del responsable y la del sujeto pasivo son iguales en cuanto lo que se refiere al aspecto estructural;
- 2) Sin embargo, entre ambas obligaciones existe una diferencia jurídica a nivel de presupuesto de hecho, en el sentido de que la obligación del uno es *prejudicial* a la del otro, y la segunda (la del responsable), dependiente de la primera (la del sujeto pasivo).

De modo que la *dependencia* del presupuesto de hecho del que deriva la responsabilidad, respecto del hecho imponible, consiste en que aquél no puede realizarse —lógicamente— si no se ha producido este último, porque el primero está constituido, entre otros, por un hecho que es un efecto jurídico derivado de la existencia del hecho imponible.

b) *Imposibilidad de crear supuestos de responsabilidad por medios distintos a la Ley.*

Otra consecuencia del carácter legal de la obligación que vincula al responsable es que los sujetos pasivos no podrán por medio de acuerdos extender, reducir o modificar los deberes de los responsables de la obligación tributaria. Esta conclusión, que viene dictada en todo caso por la lógica jurídica, se deduce, además, del propio artículo 37. Sin embargo, no se refiere a la operatividad del principio de legalidad en este punto, ni el artículo 10, que se refiere a los sujetos pasivos, pero no al responsable; ni el artículo 36, a no ser que se estime, lo que es más dudoso, que los responsables podrían entrar en la expresión genérica «y demás elementos de la obligación tributaria», que el precepto citado une a la de «posición del sujeto pasivo» (62).

B) *El responsable es deudor junto a los sujetos pasivos.*

El término *junto*, a pesar de su ambigüedad, lo que le ha valido ciertas críticas por parte de la doctrina, es expresivo, sin embargo, de una idea que sirve para distinguir esta figura de la transmisión de la deuda y del sustituto del impuesto. Esta unión de los dos deudores —sujeto pasivo y responsable— no exige que estén obligados solidariamente, sino que también pueden estarlo en distinto plano cuando la responsabilidad es subsidiaria. La posibilidad de interpretar de este modo la expresión legal que comentamos deriva del propio artículo 37, que explícitamente reconoce las dos modalidades —subsidiaria y solidaria— de estar *junto* al sujeto pasivo.

C) *El responsable responde solidaria o subsidiariamente.*

Desprovista de sentido toda polémica en nuestro Derecho sobre la posibilidad o no de la existencia de supuestos de responsabilidad subsidiaria,

(62) El artículo 36 de la Ley General Tributaria establece que «la posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares. Tales actos y convenios no surtirán efecto ante la Administración sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas». El entrecomillado en el texto es nuestro.

dada la claridad del precepto definidor de esta figura, conviene aclarar que la cualidad de solidario o subsidiario aplicada al responsable significa o bien —*supuesto de responsabilidad solidaria*— que el acreedor puede dirigirse indistintamente y por el importe total de la prestación a cualquiera de los responsables o al sujeto pasivo, o —*en el supuesto de la responsabilidad subsidiaria*— que ha de dirigirse primero contra el sujeto pasivo, y sólo después de cumplidos los requisitos legales a los que más adelante se hace referencia, podrá hacerlo contra el responsable, bien entendido que también para este último supuesto —responsabilidad subsidiaria— el acreedor deberá exigir el importe total de la prestación al responsable que corresponda, en que pueda estimarse que subsidiariedad significa mancomunidad.

Problema distinto es el de las relaciones entre los responsables subsidiarios y el acreedor del tributo. Puede ocurrir, en efecto, que cumplidos los requisitos legales necesarios para que pueda ser llamado el responsable subsidiario, ocurra que la cualidad de responsable pueda predicarse no de uno, sino de varios sujetos. La Ley General Tributaria guarda silencio acerca de si estos responsables responden solidaria o mancomunadamente frente al sujeto activo.

La solución a este problema no nos parece clara, porque existen argumentos en la propia Ley susceptibles de fundamentar tanto la solidaridad como la mancomunidad. A nuestro entender, la mancomunidad tendría eficaz apoyo en que la presunción de solidaridad tributaria, establecida en el artículo 34 de la Ley, se refiere tan sólo a los que concurren en la realización del hecho imponible; de donde los responsables subsidiarios que son ajenos totalmente al hecho imponible, ya que su obligación depende de un presupuesto de hecho distinto, tal como ya hemos analizado, no están acogidos, al menos en un primer momento, al principio de solidaridad tributaria, por lo que su deuda se presumirá dividida en tantas partes iguales como deudores haya, reputándose deudas distintas unas de otras, según la disposición del Código civil recogida en el artículo 1.138, que, como es sabido, tiene carácter supletorio (63). A favor de la solidaridad opera, por el contrario, el precepto que ordena: «La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá previamente un acto administrativo, que será notificado reglamentariamente, *confiriéndoles desde dicho instante todos los derechos del sujeto pasivo*» (64). De donde podría deducirse que los responsables subsidiarios llamados al pago

(63) Cfr. artículo 9 de la Ley General Tributaria.

(64) Cfr. artículo 37, 4, de la Ley General Tributaria.

de la obligación tributaria, adquieren el *status* jurídico de sujeto pasivo y, por tanto, el carácter de obligados solidarios. La debilidad de este argumento reside probablemente en que dicho *status* —en el supuesto que comprendiera también el carácter de obligado solidario, lo que es dudoso— lo adquiere el responsable subsidiario justamente cuando es llamado al pago (es decir, antes de ese instante, no posee el estatuto de sujeto pasivo). La Administración se dirige, pues, contra unos sujetos que todavía no gozan del estatuto de sujetos pasivos. Pero es que, además, el precepto últimamente citado habla sólo de derechos, es decir, que en todo caso el carácter de solidaridad o mancomunidad dependería de que el responsable llamado al pago de la deuda mancomunadamente con el resto de los responsables ejerciera su derecho, de sujeto pasivo, a ser considerado deudor solidario. Todo lo cual es aberrante, porque en ningún caso la cuantía y el tipo de la prestación tributaria pueden quedar al arbitrio del deudor.

D) *El responsable es un deudor en nombre propio obligado al cumplimiento de una prestación igual a la del sujeto pasivo.*

Cuando la Administración se dirige contra el responsable —prescindamos ahora de la clase de responsabilidad—, lo hace contra un deudor, cuya obligación ha surgido porque ha realizado el presupuesto de hecho al que la Ley ha unido el nacimiento de la obligación de responsabilidad. Este presupuesto de hecho depende del hecho imponible, en cuanto que, como vimos, no puede surgir sin la existencia de una deuda tributaria del sujeto pasivo.

Ahora podemos dar un paso más y poner de manifiesto que el responsable debe realizar una prestación idéntica a la que está obligado el sujeto pasivo (65). Todavía el cumplimiento por el responsable de su obligación libera al sujeto pasivo de la suya, al menos frente al sujeto activo. Este efecto respecto del sujeto pasivo, que se desprende del cumplimiento de la obligación por el responsable, ha conducido a la doctrina a pensar que el responsable era un deudor *por deuda ajena*, es decir, *por hechos o situaciones que se refieren exclusivamente a otros*.

Esta doctrina —desarrollada en Italia como consecuencia del tenor del artículo 15 del Texto único de los impuestos directos, que considera responsable a quien por disposición de la Ley está obligado al pago del im-

---

(65) Esto ya lo observó ALLORIO cuando advirtió que una de las manifestaciones de la dependencia del responsable respecto del sujeto pasivo era exactamente que la medida de la prestación venía dada por hechos referentes al sujeto pasivo, no al responsable. Cfr. ALLORIO, op. cit., pág. 142 de la edición citada.

puesto junto a otros, por hechos o situaciones que se refieren exclusivamente a éstos— ha debido enfrentarse con el problema de aquellos que deben responder del pago del impuesto, no por hechos referentes a los sujetos pasivo, sino por la violación de un deber o por la transgresión de una prohibición. Cuando entre los elementos que configuran el presupuesto de hecho de la responsabilidad existe alguno que hace referencia a una conducta antijurídica del responsable, de tal manera que, ciertamente, la deuda nace respecto de él, porque hay una violación del Ordenamiento jurídico a él imputable, es muy difícil, por no decir absurdo, concluir que el responsable es deudor por deuda ajena. De ahí el acierto de PARLATO, que excluye del concepto de responsabilidad todos aquellos supuestos en que se llama al pago de la deuda tributaria a quienes han incurrido en una conducta antijurídica, a la que el legislador ha unido el pago del tributo (66).

Depurado el campo de los responsables de estas figuras, en cierto modo similares, el concepto de responsable adquiere una brillante perfección técnica, pero su admisibilidad en nuestro Derecho depende, en definitiva, de los resultados que su estudio nos dé; sin que podamos llegar, en estas conclusiones preliminares, obtenidas del análisis del concepto legal, más allá de los estrictos límites en que éste ha sido expuesto.

E) *Las relaciones entre el responsable y el sujeto pasivo.*

Esta cuestión depende lógicamente de la solución a que lleguemos, en nuestro Derecho, al problema anteriormente tratado. Si el responsable paga una deuda ajena, no es concebible que no tenga una acción de regreso contra el sujeto pasivo. El precepto del Ordenamiento italiano antes reproducido reconoce este derecho del responsable. Ahora bien, puesto que la definición de la Ley General Tributaria nada dice sobre el derecho de regreso, ni tampoco excluye de la figura de responsable a los que quedan obligados a una prestación idéntica a la del sujeto pasivo, la solución correcta de este problema debe intentarse en el epígrafe correspondiente al estudio de las figuras de responsable en nuestro Derecho positivo.

Pero quizá no sea aventurado afirmar que, en todo caso, siempre que el pago del responsable libere al sujeto pasivo, se produce una situación de enriquecimiento injusto, porque, si bien es verdad que el responsable que queda obligado por la violación de un precepto legal paga una deuda propia, igualmente es cierto que libera al sujeto pasivo de una deuda que sólo a él le corresponde.

---

(66) Véase PARLATO, op. cit., pág. 38.

## 2. *Naturaleza jurídica del responsable.*

Este esquema conceptual, desarrollado en el apartado anterior, en virtud del cual un sujeto que realiza un determinado presupuesto de hecho queda colocado, por imperio de la Ley, junto al sujeto pasivo (realizador del hecho imponible, configurador del tributo), quedando obligado al pago del tributo, bien solidaria, bien subsidiariamente, ha sido objeto de diversas explicaciones teóricas por la doctrina, a la que nos referiremos a continuación, utilizando el esquema clasificatorio de PARLATO (67).

El citado autor agrupa las distintas teorías sobre el responsable, alrededor de los siguientes criterios:

Primero. Los que reconducen la figura del responsable a la teoría que distingue el débito de la responsabilidad. En este grupo figuran PUGLIESE y TESORO, que con diferencias de matiz sostienen que el débito corresponde al sujeto pasivo, mientras que la responsabilidad queda para el responsable, que, en definitiva, responde por la deuda de otro (68).

Segundo. Los que sostienen que el responsable no es un sujeto pasivo, ya que no interviene para nada en la realización del hecho imponible. Aquí la diferencia no reside, como en la tesis anterior, en una escisión del débito y de la responsabilidad, que se alojaban en sujetos distintos, sino que, por el contrario, se observa que ambos sujetos son distintos porque uno realiza el hecho imponible y el otro es totalmente ajeno a tal presupuesto, lo que conduce a los sostenedores de esta tesis a excluir al responsable del marco de los sujetos pasivos. El principal exponente de este pensamiento es A. D. GIANNINI (69).

Tercero. Otro sector de la doctrina que fija la atención en la relación existente entre sujeto pasivo y responsable respecto del sujeto activo, observa que la figura del responsable en nada se distingue de la del sujeto pasivo, puesto que ambos están obligados al pago del tributo, y puesto que en el seno de la obligación sólo se dan el acreedor y el deudor, no existiendo otra posible situación distinta de las ya mencionadas, es obvio que el responsable o bien es un sujeto pasivo del impuesto, y en nada se distingue, por tanto, del resto de los deudores del impuesto, o si no está en la misma posición del sujeto activo, entonces no puede decirse que está obligado *junto* al sujeto pasivo, sino que es sujeto de una relación subsi-

(67) Véase op. cit., págs. 8 y sigs.

(68) PUGLIESE, *Istituzioni di Diritto tributario*, págs. 81 y sigs.; TESORO, G., *Principii di Diritto tributario*, págs. 98 y sigs.

(69) En *Instituciones de Derecho tributario*, trad. española, págs. 124 y sigs.

diaria distinta de la obligación tributaria. Esta construcción corresponde a BERLIRI (70).

Cuarto. Para PARLATO, en fin, las dos notas que caracterizan al responsable son el ser deudor junto al sujeto pasivo y el serlo por hechos o situaciones exclusivamente correspondientes a éste.

Este esquema, que recoge, si no todas, sí las más representativas opiniones en torno a la naturaleza del responsable, ofrece un haz de soluciones, todas ellas, a mi entender, quizá con la excepción de la primera, admisibles desde el plano de la lógica, y seguramente rechazables en el plano de nuestro Derecho positivo, con la excepción en este caso de la opinión de GIANNINI.

En efecto, desde el plano de la lógica jurídica, la tesis mantenida por PUGLIESE y TESORO debe ser rechazada, ya que, como advierte BERLIRI (71), no se puede contraponer un concepto económico como el de contribuyente incidido (se le llame deudor o contribuyente en sentido sustancial, no cuenta) a un concepto jurídico, como el de obligado a una prestación, porque no se pueden comparar dos términos heterogéneos, y mucho menos una categoría jurídica —en este supuesto la de sujeto pasivo del tributo— puede ser dividida en varias subcategorías de naturaleza económica.

Siempre desde el plano de la lógica jurídica, la postura de GIANNINI significa un gran paso adelante en la construcción científica de esta figura, ya que claramente distinguió la obligación del responsable de la del sujeto pasivo. Para ello utilizó el único criterio válido: el de ser o no extraño al hecho imponible. Lo que GIANNINI no hizo fué expresar jurídicamente el nexo existente entre el presupuesto de hecho que origina la responsabilidad y el hecho imponible, tarea cuyo mérito corresponde a ALLORIO (72) y a PARLATO.

La tesis de BERLIRI es objeto de crítica por parte de PARLATO (73), para quien la inadmisibilidad de la figura del responsable del impuesto como contrapuesta a la figura del deudor común del tributo, no es concluyente. En primer lugar, porque detener la investigación en esta consideración sería presentar como conclusión lo que constituye tan sólo el supuesto, ya que la situación paritaria entre ambos sujetos está descontada

---

(70) *Principi di Diritto tributario*, vol. II, págs. 151 y sigs. También en *Il testo unico delle imposte dirette*, Giufre, págs. 11 y sigs. En el mismo sentido, en *Corso istituzionale de Diritto tributario*, 1965.

(71) Op. cit., loc. cit.

(72) Op. cit., loc. cit.

(73) Op. cit., págs. 23 y sigs.

*a priori*, ya que está expresamente prevista por la Ley. En segundo lugar —siempre según PARLATO—, la paridad existente entre deudor y responsable, por lo que se refiere al momento del pago, no excluye la posibilidad de atribuir a cada figura una válida y autónoma caracterización jurídica, ya que la investigación puede referirse al estudio de los presupuestos de hecho, estudio donde la diferencia entre ambas categorías se ponen de manifiesto. A nuestro entender, los argumentos de PARLATO son válidos; más discutible me parece que puedan ser dirigidos contra BERLIRI, ya que este autor no sólo reconoce que los presupuestos de hecho de los que se derivan las respectivas obligaciones de ambos deudores, son distintos, sino que reconduce las diferencias existentes entre ambas categorías al plano de la relación jurídica tributaria, ya que, según el profesor de Bolonia, en el plano de la obligación tributaria la posición de los dos es idéntica, en cuanto que deben el tributo de la misma manera (74). El hecho de que BERLIRI observe con atención la posición del responsable en la obligación —y lo considere un deudor igual que al sujeto pasivo— no es, desde luego, la base metodológica ideal para profundizar en el concepto de responsable, y en ello PARLATO acierta; pero no debe olvidarse que en la obra de BERLIRI se alude también a las diferencias a nivel de presupuesto de hecho, lo que le permite, entre otras cosas, justificar el derecho de reembolso del responsable contra el sujeto pasivo.

Por último, la posición de PARLATO, que tiene sus raíces, como ya antes hemos dicho, en el pensamiento de ALLORIO, se nos ofrece, sin duda, como una acabada construcción que tiene sobre todo el mérito de haber expresado en forma técnica la relación existente entre el hecho imponible y el presupuesto de hecho.

El examen de nuestro Derecho positivo, y fundamentalmente de la Ley General Tributaria, nos permitirá obtener la naturaleza del responsable en nuestro sistema y sus diferencias con instituciones parecidas.

### 3. *El responsable en Derecho español.*

La Ley General Tributaria distingue dos tipos de responsabilidad: solidaria y subsidiaria. La responsabilidad no se presume nunca, sino que

---

(74) Creo, en efecto que no ha escapado a BERLIRI que una cuestión es la posición dentro de la obligación de ambos deudores —y de ahí que niegue la existencia de la responsabilidad en los supuestos de subsidiariedad— y otra el problema del por qué son llamados uno y otro al pago. Su tesis es que la investigación de este punto excede del campo de la obligación tributaria y se inserta en el análisis de la relación jurídica tributaria. Es más, la tesis de PARLATO, la existencia de los dos presupuestos de hecho, conduce, como es lógico, al concepto de relación jurídica tributaria, en cuyo seno pueden alojarse tanto la obligación del sujeto pasivo como la del responsable.

ha de ser fijada por la Ley, como ya hemos visto, pero una vez determinada, se presume que es subsidiaria, «salvo precepto expreso en contrario» (art. 37, 2).

A) *El responsable subsidiario.*

a) *El régimen jurídico de la responsabilidad subsidiaria.*

Según la Ley General Tributaria, «en los casos de responsabilidad subsidiaria será inexcusable la previa declaración de fallido del sujeto pasivo, sin perjuicio de las medidas cautelares que antes de esta declaración puedan reglamentariamente adoptarse», lo que significa que el responsable subsidiario está *junto* al sujeto pasivo, si bien en distinto plano. Las reservas de algún autor —concretamente, BERLIRI— sobre la posibilidad de una construcción similar, no tienen sentido, al menos en nuestro sistema, por varias razones: 1.<sup>a</sup>, porque evidentemente para el legislador español no hay incompatibilidad entre los dos términos, ya que el concepto legal contemplado en el artículo 37, 1, es válido para las dos clases de responsabilidad; 2.<sup>a</sup>, porque si el responsable subsidiario no estuviese obligado, las medidas cautelares no tendrían jurídicamente razón de ser. Todo ello, aparte, naturalmente, de otra razón de tipo extrapositivo que ha invocado PARLATO en su monografía, y es que ningún contraste terminológico ni conceptual existe entre las dos locuciones (estar junto y subsidiariedad).

Una vez producida la declaración de fallido, el responsable subsidiario pasa de la situación secundaria en que se encontraba al mismo plano del sujeto pasivo: «la derivación de la acción administrativa, que será notificada reglamentariamente, confiriéndoles desde dicho instante todos los derechos del sujeto pasivo» (art. 37, 4). Ya con anterioridad nos hemos presentado el problema del posible alcance de esta promoción del responsable al plano de los sujetos pasivos. Las dudas que pueden suscitarse tienen su origen, a nuestro entender, en que la figura del sujeto pasivo no ha sido objeto todavía de un análisis que permita conocer exactamente el alcance jurídico de dicha calificación jurídica. Es decir, está por construir con precisión el cuadro de derechos y deberes que componen el estatuto jurídico del sujeto pasivo. No obstante, puede adelantarse que, aparte de gozar de los derechos que expresamente la Ley General otorga al responsable cuando es llamado al pago de la deuda tributaria, importa ahora resaltar que es innegable el derecho del responsable a oponerse a la liquidación efectuada al sujeto pasivo de la obligación tributaria, cualquiera

que sea la configuración del presupuesto de hecho del que deriva la responsabilidad (75).

b) *Supuestos de responsabilidad subsidiaria.*

La Ley General Tributaria dedica los artículos 39 y 40 a supuestos de responsabilidad subsidiaria.

El primero de ellos dispone que «los copartícipes o cotitulares de las entidades jurídicas o económicas a que se refiere el artículo 33 responderán subsidiariamente, y en proporción a sus respectivas participaciones, de las obligaciones tributarias de dichas entidades». La colocación de este artículo en la sección dedicada a los responsables puede hacer pensar que los citados miembros de los entes colectivos desprovistos de personalidad jurídica, a que se refiere el artículo 33, son verdaderos y propios responsables; pero, a nuestro entender, dichos miembros son los únicos deudores de la obligación tributaria, ya que los sujetos pasivos —los entes colectivos sin personalidad jurídica— no pueden serlo por las razones a que antes se hizo referencia. No obstante esta especialidad del supuesto, creemos que puede mantenerse su cualidad de responsables, sin violentar la interpretación que antes se ha hecho del concepto legal, que recoge el artículo 37, 1. Y ello por la sencilla razón de que, si bien normalmente los supuestos de responsabilidad exigen dos deudores, puede ocurrir que así no sea, siempre que se mantenga el juego de hecho imponible y presupuesto de hecho en la forma antes descrita.

El artículo 40 establece por su parte que «serán responsables subsidiarios los síndicos, interventores o liquidadores de quiebras, concursos, sociedades y entidades en general, cuando por negligencia o mala fe no realicen las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones y que sean imputables a los respectivos sujetos pasivos».

La Ley recoge, pues, entre los responsables a quienes lo son por haber violado un deber (no realizar las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones y que sean imputables a los sujetos pasivos), siempre que dicha violación se haya realizado por negligencia o mala fe y concurren en los sujetos las características profesionales y funcionales que el texto del artículo 40 señala. Importa ahora subrayar que la Ley española llama responsables a quienes están obligados por una conducta que a ellos

---

(75) En contra, PARLATO y ALLORIO, op. cit.

solos les es imputable. En la conclusión de este apartado nos volveremos a ocupar del tema.

Si comparamos el supuesto de responsabilidad a que acabamos de hacer referencia con el contemplado en el artículo 52 de las Ordenanzas de Aduanas (Decreto de 17 de octubre de 1947), podremos observar que nuestro Derecho conoce un tipo de responsable subsidiario que se diferencia del examinado, en que el presupuesto de hecho del que deriva la responsabilidad no contiene ningún elemento que recoja la violación de un deber o, en general, la realización de ninguna conducta contraria al Ordenamiento jurídico, sino que simplemente surge la obligación del responsable por hallarse éste en una determinada relación con el sujeto pasivo de la obligación tributaria. En efecto, el artículo del Ordenamiento aduanero dispone: «Si el consignatario, capitán, comisionista o comerciante se sirviera de agente de Aduanas para el despacho, tendrá éste la responsabilidad subsidiaria respecto de cualquier pago que aquél no hubiese hecho efectivo». Como vemos, existe la diferencia a que antes aludíamos: en el artículo 40 se contempla la responsabilidad de unas personas que estaban respecto del sujeto pasivo en una determinada situación (liquidadores, síndicos, etc.); igual ocurre en el supuesto del artículo 52 de las Ordenanzas de Aduanas: una determinada persona sirve a otras de agente de Aduanas. La diferencia estriba en que en el primer caso es necesaria, además de esa especial situación respecto al sujeto pasivo fijada por la Ley —que es común a los dos supuestos—, la realización de una determinada conducta que la Ley sanciona: «cuando por negligencia o mala fe no realicen las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas».

B) *El responsable solidario.*

a) *El régimen jurídico de la responsabilidad solidaria.*

Después de cuanto precede, puede comprenderse que muchos de los problemas y dudas que ofrece la responsabilidad subsidiaria no se presentan en los casos de responsabilidad solidaria.

En principio, en efecto, ninguna duda puede plantearse sobre su posición *junto* al sujeto pasivo. Ambos responden indistintamente al pago de la deuda tributaria, liberando al otro deudor frente al sujeto activo de la obligación tributaria.

También pueden individualizarse fácilmente los dos presupuestos de hecho de los que se originan las obligaciones del sujeto pasivo y del responsable, y además, al igual que ocurría en la responsabilidad subsidia-

ria, también se ofrecen en nuestro Derecho positivo supuestos de responsabilidad solidaria, unida a la realización de un presupuesto de hecho que contiene una conducta contraria a algún precepto jurídico, como de responsabilidad solidaria en que esta circunstancia no se da.

b) *Supuestos de responsabilidad solidaria.*

La Ley General Tributaria recoge dos ejemplos de responsabilidad solidaria. El primero de ellos se encuentra en el artículo 38, que dice: «Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que dolosamente sean causantes o de igual modo colaboren de manera directa y principal con el sujeto pasivo en las infracciones tributarias calificadas de defraudación, aun cuando no les afectaran directamente las respectivas obligaciones». El otro supuesto es el contemplado en el artículo 72, al que ya nos hemos referido, y que se distingue claramente del supuesto del artículo 38 en que así como en este último la responsabilidad surge por la violación de un precepto jurídico, en el otro caso el presupuesto de hecho, del que nace la obligación del responsable, no contiene ningún elemento de este tipo.

4. *Conclusiones.*

Quizá el tipo de análisis que hemos llevado a cabo al estudiar la categoría subjetiva de los responsables nos permita ahora llegar a ciertas conclusiones que fijen la naturaleza de estos deudores del tributo en nuestro Ordenamiento jurídico. Nos parece que de nuestro estudio derivan las siguientes:

Primera. Que corresponde exactamente al mecanismo descrito en el apartado primero el juego de hecho imponible y presupuesto de hecho de la responsabilidad en nuestro Derecho positivo.

Segunda. Que los responsables son verdaderos deudores. Quiere decirse que responden con todos sus bienes presentes y futuros. De ahí que no pueda encajarse en la figura del responsable el supuesto previsto en el artículo 41 de la Ley General Tributaria, que prevé una responsabilidad limitada al bien afecto al pago del tributo.

Tercera. Que en nuestro sistema no puede decirse, en rigor, que el responsable es un deudor por deuda ajena, ya que nuestro Ordenamiento no distingue en su régimen jurídico a los responsables que lo son por la violación de un precepto jurídico de aquellos cuya responsabilidad surge como consecuencia de la realización de un presupuesto de hecho, que en nada contiene elementos que se refieran a una actividad antijurídica imputable al responsable.

Cuarta. En consecuencia, una tipología de los responsables presenta un escaso interés práctico, en la medida que se trataría de una simple clasificación, sin consecuencias en el orden jurídico-positivo.

Quinta. El derecho de reembolso corresponde a todos los responsables, cualquiera que sea el tipo de responsabilidad en que estén incurso. La razón es que el cumplimiento de su obligación libera al deudor de la suya (nos referimos al sujeto pasivo del tributo). Es decir, se produce un enriquecimiento injusto a favor del sujeto pasivo que siendo titular de la capacidad contributiva, queda liberado por un tercero. Este enriquecimiento se produce igualmente cuando la responsabilidad del responsable se origina por la realización de una actividad antijurídica a él imputable.

#### 5. *Distinción de figuras afines.*

Primero. *De la transmisión de la deuda*, porque ésta supone la exclusión del sujeto pasivo.

Segundo. *Del sustituto*, porque éste se pone *en lugar* del sujeto pasivo, no *junto* a él.

Tercero. *De la representación*, porque el responsable está obligado en nombre propio; el representante, en nombre ajeno.

Cuarto. *De la solidaridad tributaria*, porque ésta supone la concurrencia de los deudores en la realización del hecho imponible; en cambio, el responsable nunca realiza el hecho imponible, sino el presupuesto de hecho, cuya realización origina el nacimiento de la obligación de responsabilidad.

## XI. SUSTITUTOS.

### 1. *Concepto.*

Debemos proceder ahora de la misma manera que en el epígrafe anterior, dedicado a los responsables. Vamos, pues, a partir del concepto legal de sustituto para centrar el tema, y en los sucesivos apartados aludiremos al debate doctrinal sobre la naturaleza de estos sujetos, a la verdadera conformación que tienen en nuestro Derecho positivo, y, por último, a las notas que les distinguen de otras figuras afines.

El artículo 32 de la Ley General Tributaria establece: «Es sustituto del contribuyente el sujeto pasivo que por imposición de la Ley y en lugar de aquél está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria. El concepto se aplica especialmente a quienes se

hallan obligados por Ley a detraer, con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, el gravamen tributario correspondiente, asumiendo la obligación de efectuar su ingreso en el Tesoro». De donde:

A) *El sustituto ha de ser fijado por la Ley.*

El carácter legal de la obligación cuyo sujeto es el sustituto supone, necesariamente, como ocurría con el responsable, la existencia de un presupuesto de hecho —configurador de la sustitución—, junto al hecho imponible del que deriva la obligación del sujeto pasivo del tributo.

En efecto, la Ley necesita del recurso técnico del presupuesto de hecho para establecer obligaciones (76). Aquí el legislador obliga a un sujeto a realizar determinadas prestaciones que en principio constituyen el objeto de una obligación tributaria, que corresponde al sujeto pasivo realizador del hecho imponible. Repetimos, esta operación no puede realizarse, en el plano de la lógica jurídica, más que con el juego de un hecho imponible realizado por una persona (el sustituido), que genera una obligación, y con la realización de otro presupuesto de hecho, en virtud del cual una persona (el sustituto) queda obligado al cumplimiento de la obligación, en la manera que en seguida veremos.

Interesa ahora precisar de qué modo juegan los dos presupuestos. Hemos visto que en el responsable el mecanismo se producía porque el presupuesto de hecho de la responsabilidad contenía un elemento —que a su vez era el efecto jurídico— de la realización del hecho imponible.

Aquí, en la sustitución, el mecanismo puede ser el mismo, sin que ello lleve consigo que sustituto y responsable sean una misma cosa, ya que la diferencia entre ambas categorías de la subjetividad tributaria puede plantearse en el terreno de los distintos efectos jurídicos que se desprenden de la realización de los presupuestos de hecho respectivos —el de la responsabilidad y el de la sustitución—; permaneciendo iguales, por el contrario, los mecanismos técnicos, que unen los presupuestos de hecho de referencia con el hecho imponible. Quiere decirse, simplemente, que con un procedimiento de conexión de presupuesto de hecho con hecho imponible, esencialmente idéntico, puede llegarse a regímenes jurídicos muy distintos, ya que

---

(76) BERLIRI ha defendido la posibilidad de obligaciones tributarias que derivan directamente de la Ley, sin la utilización del presupuesto de hecho; pero la doctrina es contraria al pensamiento de BERLIRI, porque no es posible la existencia de una obligación legal sin que dicha obligación no esté unida a algo, a que suceda algo, a que siga sucediendo lo que sucede, etc., en definitiva, a un hecho. Véase en sentido contrario a BERLIRI, SAINZ DE BUJANDA, *El nacimiento de la obligación tributaria*, en «Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública», núm. 58, al referirse a las obligaciones meramente legales.

estos últimos son siempre consecuencia del mandato que la norma une a la realización del presupuesto de hecho que contempla, bien la responsabilidad, bien la sustitución.

Ahora bien, como se recordará, en el supuesto de la responsabilidad el nexo consistía en que un efecto de la realización del hecho imponible se constituía en elemento del presupuesto de hecho, configurador de la responsabilidad. En la sustitución, el mecanismo, si bien se observa, consiste en una operación análoga: un efecto de la realización del hecho imponible —el nacimiento de la obligación tributaria para un determinado sujeto pasivo (el realizador del presupuesto de hecho)— se convierte en presupuesto de hecho de la obligación del sustituto, ya que no es lógicamente imaginable un supuesto de sustitución que prescindiera de la existencia de una obligación tributaria anterior, aún no satisfecha. La obligación del empresario de retener, en el momento del pago de los salarios, la cuota correspondiente al impuesto que los empleados deben por la obtención de unas rentas procedentes del trabajo, no tiene sentido si no existiera un impuesto que gravara las rentas del trabajo y si no se aplicara dicho impuesto, es decir, si no surgieran unas obligaciones tributarias, cuyos sujetos pasivos (realizadores del hecho imponible) quedan obligados a cumplirlas.

La diferencia entre los dos supuestos que se comparan consiste, exactamente, en el efecto jurídico que se deriva de la realización del presupuesto de hecho, que en un caso se concreta en la responsabilidad y en el otro en *la sustitución*.

El problema consiste, pues, en la determinación de ese efecto jurídico, es decir, en la fijación del mandato normativo. En una palabra, en aclarar en qué consiste la sustitución.

**B) *El sustituto es un sujeto que se pone en lugar del sujeto pasivo realizador del hecho imponible.***

Es decir:

Primero. El sustituto es un deudor del tributo. La Ley General Tributaria considera al sustituto un sujeto pasivo del tributo.

Veamos en qué medida se puede decir que el sustituto es un verdadero sujeto pasivo. Su cualidad de deudor será examinada más adelante (letra C). Ya vimos al tratar del concepto legal de sujeto pasivo que en la Ley General Tributaria la locución «sujeto pasivo» se empleaba en el articulado de la Ley en dos sentidos distintos, que unas veces coincidían y en otros eran inconciliables.

Entonces, del análisis del artículo 33 de la propia Ley deducíamos que

el texto codificador entendía, ciertas veces, que el sujeto pasivo era el elemento subjetivo del presupuesto de hecho, configurador del hecho imponible, sin que por esta naturaleza estuviera obligado al cumplimiento de la obligación tributaria. Estamos ante un sujeto pasivo realizador del presupuesto de hecho *no deudor* del tributo. Por el contrario, en el supuesto que ahora nos ocupa nos encontramos con la situación exactamente opuesta: un deudor del tributo que no ha realizado el hecho imponible. Es decir, nos encontramos con un deudor cuya obligación no nace de la realización del hecho imponible, sino por la realización de otro presupuesto de hecho, conexo con el hecho imponible, en la forma explicada anteriormente.

El método de investigación que estamos utilizando nos obliga ahora a aceptar que el sustituto es un sujeto pasivo, ya que la Ley así lo expresa claramente; pero es necesario no perder de vista las diferencias existentes entre este sujeto pasivo y el verdadero, es decir, el realizador del hecho imponible.

Segundo. Que se pone *en lugar* del sujeto pasivo realizador del hecho imponible. De este modo se distingue, en una primera aproximación, del responsable que se colocaba *junto* al sujeto pasivo.

Ahora bien, *ponerse en lugar del sujeto pasivo ¿qué significa exactamente?*

La contestación a esta pregunta encierra ciertas dificultades, que han originado un extenso debate doctrinal, al que, muy en síntesis, nos referiremos más adelante. En efecto, la expresión legal *en lugar* es muy ambigua. Desde el plano lógico, puede decirse que quien se pone en lugar de otro hace salir, en principio, de la situación en que se encontraba a este último. Esta precisión puede tener importancia, porque si el mecanismo de la sustitución fuese éste, el sujeto pasivo realizador del hecho imponible no sería deudor del tributo, ya que de tal situación habría sido excluido.

Todavía, siempre en un plano estrictamente lógico, sería necesario preguntarse en qué momento se produce la sustitución, o más exactamente, en qué situación del sujeto pasivo realizador del hecho imponible (sustituído) se produce el cambio de deudor. Más sencillamente: si el sustituido es en algún momento deudor del tributo. La cuestión es importante al objeto de distinguir la sustitución tributaria de la transmisión de la deuda. En efecto, si el sustituido es en algún momento deudor del tributo, es decir, si la sustitución se opera una vez nacida la deuda o la responsabilidad para el sustituido, no parece dudoso afirmar que la sustitución no es más que una modalidad de asunción de deuda o transmisión de la deuda por imperio de la Ley (supuesto siempre que la sustitución signifique la desapa-

rición del sustituido de la escena de los deudores tributarios, extremo sobre el que más adelante nos detendremos).

Por el contrario, si el sustituto se convierte en deudor, porque una norma ha impedido que se aplique la norma del tributo, y en consecuencia el sustituido nunca debió nada, ni tuvo responsabilidad alguna, sino que únicamente ha sido sujeto pasivo, como mero configurador del presupuesto de hecho del tributo, entonces nos encontramos con una figura distinta de las ya estudiadas, cuya asimilación a determinadas y variadas figuras de Derecho privado ha sido intentada por la doctrina.

Puede ocurrir, en fin, que la expresión *en lugar* no signifique necesariamente un desplazamiento total y absoluto del sustituido por el sustituto, sino que deba entenderse que dicha expresión, en realidad, es mucho menos absoluta, y que su contenido verdadero podría reflejarse más exactamente con la locución «en lugar de..., a ciertos efectos». Esta es la solución que nos parece más aceptable y que adelantamos aquí, con las debidas reservas, no sólo porque cualquier solución de este problema debe obtenerse del Derecho positivo, sino también porque en la abundante doctrina sobre el sustituto no se ha intentado una configuración de esta figura en el sentido expresado.

C) *El sustituto está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria.*

Corresponde ahora proyectarnos sobre la cualidad de deudor del sustituto. El sustituto es un deudor en nombre propio, ya que es el sujeto obligado como consecuencia de la realización del presupuesto de hecho de la sustitución. Pero en virtud de la conexión, ya aludida, entre el presupuesto de sustitución y el hecho imponible, el sustituto queda obligado a pagar una deuda ajena: la deuda del sujeto pasivo (sustituido). La doctrina reconoce unánimemente que el sustituto paga un tributo «socialmente justificado por un presupuesto que se refiere a otro sujeto», por decirlo con palabras de ALESSI (77). Ahora bien, las discrepancias doctrinales comienzan cuando se trata de poner de manifiesto que la deuda del sustituto, que, repito, es en nombre propio, no sólo está justificada por un presupuesto que se refiere a otro, en el plano social, sino también en el jurídico. Aquí está la clave de esta discutidísima figura. Es necesario no perder de vista que el legislador no puede obligar al pago de una obligación tributaria más que a los sujetos que realizan los hechos imponibles. La razón es elemental y al mismo tiempo afecta al fundamento mismo del Derecho

(77) ALESSI *Istituzioni di Diritto tributario*, Utet, s. t., pág. 79.

tributario: los hechos imponibles son los presupuestos de hecho indicativos de capacidad contributiva. La norma tributaria es anticonstitucional cuando no respeta el límite material que se conoce por principio de capacidad contributiva o principio de justicia de los tributos, de tal manera que cuando el legislador obliga al pago de una obligación tributaria, por razones distintas o simplemente ajenas, a que se ha producido una manifestación de capacidad contributiva, provoca una situación de injusticia, una situación de desequilibrio, que inmediatamente tiene que corregir o compensar.

De todo ello, que cuando el legislador, por razones de «técnica tributaria» (comodidad, facilidad, bajo coste, seguridad, etc., en la recaudación), obliga al pago del tributo a quien no ha realizado un hecho imponible, estableciendo las cosas de tal modo que el pago realizado por este tercero libera al realizador del hecho imponible de la deuda tributaria, crea una figura de deudor, cuya especialidad radica en que siendo deudor en nombre propio, no hay título que justifique esa deuda, o más exactamente, *el título de sustituto* no tiene un contenido jurídico suficiente, de tal manera que se puede considerar la *ratio legis* como rechazable desde el punto de vista jurídico. De ahí que, aunque formalmente sea deudor en nombre propio, sustancialmente responde de una deuda ajena, y, por tanto, el Ordenamiento tiene que disponer la existencia de un derecho de regreso o de un sistema de retención que restablezca la situación de equilibrio. Más adelante insistiremos sobre este punto.

Queda hacer una referencia a que el sustituto, según el concepto legal que estamos glosando, no sólo sustituye al sujeto pasivo en la obligación tributaria en sentido estricto, sino también en la relación jurídica tributaria. Esta afirmación no es incompatible, en absoluto, con otra que hacemos en la letra B) *in fine*, cuando aludíamos al sentido de la expresión *en lugar*, porque la limitación o, mejor, el recorte que allí hacíamos del contenido de dicha expresión no se refiere a la cantidad de relaciones o de situaciones en que el sustituto se pone en lugar del sustituido, sino en la calidad o al modo en que la sustitución se produce.

D) *El concepto de sustituto se aplica especialmente a quienes se hallan obligados por Ley a detraer, con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, el gravamen tributario correspondiente, asumiendo la obligación de efectuar su ingreso en el Tesoro.*

Esta especificación del concepto tiene una gran trascendencia a efectos de resolver los problemas a que hemos aludido más arriba. Sin embargo,

no debe olvidarse que, al menos en la Ley General Tributaria, el supuesto del retentor indirecto no agota los supuestos de sustitución. En efecto, la Ley utiliza la expresión *especialmente*. El concepto se aplica especialmente a los que están obligados a detraer. El adverbio tiene relevancia porque de un lado significa que el supuesto más típico de sustitución es el que se produce en los supuestos de retención indirecta; y de otro, que tal supuesto no agota el repertorio de ejemplos de sustitución. En consecuencia, el análisis de la sustitución puede hacerse en nuestro Derecho estudiando los supuestos de retención indirecta, y, como veremos, esta investigación será fructífera, pero a ella no puede limitarse el estudio de la sustitución, porque pecaría de incompleta. Por ello, aunque el torso fundamental del estudio de esta figura lo hagamos con referencia expresa a los supuestos de retención indirecta, no faltará, en el momento oportuno, la breve pero indispensable alusión a los demás supuestos.

De otra parte, el inciso final del concepto legal que comentamos ofrece la ocasión propicia para hacer algunas consideraciones que pueden tener una cierta importancia para la exacta comprensión del fenómeno jurídico que estudiamos. La reflexión fundamental es ésta: el sustituido en el supuesto de retención indirecta queda obligado al pago de la obligación tributaria —más adelante veremos esta afirmación con todos sus matices— o, al menos, queda obligado a soportar que el sustituto retenga una parte de la cantidad pagada. He aquí cómo se articula en este supuesto especial el restablecimiento del equilibrio de que hablábamos antes. El sustituto queda obligado ante el sujeto activo de la obligación tributaria, porque, en definitiva, antes se ha reembolsado —admitase la utilización impropia del término— del verdadero sujeto pasivo de la obligación tributaria.

## 2. *Naturaleza.*

Después de cuanto se ha dicho, parafraseando el concepto legal de sustituto, podemos iniciar el estudio de la naturaleza de esta figura de la dogmática tributaria, llamando la atención sobre los problemas que, a nuestro entender, conducen a una posible correcta solución de la cuestión de su naturaleza.

Dichos problemas, cuyas respectivas soluciones constituyen, a nuestro entender, los pilares sobre los que se debe construir la dogmática de la sustitución tributaria, son los siguientes: A) Determinación de si la sustitución se produce en un momento jurídico, o si, por el contrario, se produce en la mente del legislador, es decir, en un momento extrajurídico; B) Supuesto que la sustitución se produce en un momento jurídico,

determinar si se realiza a través de un sólo presupuesto de hecho o por medio de dos; C) Supuesta la existencia de dos presupuestos de hecho o, más exactamente, de un hecho imponible y un presupuesto de hecho —el de sustitución—, determinar si se dan dos deudores o uno solo; D) Probadada la existencia de dos deudores, determinar las relaciones existentes entre ellos.

Las reflexiones que ya hemos hecho sobre estos temas, nos permitirán ahora tratarlos brevemente.

A) *Respecto al momento en que se produce la sustitución* —que es lógicamente el primer problema que se suscita, puesto que si, como mantiene autorizada doctrina, aquélla se produce en la mente del legislador, es ciertamente inútil hacerse cuestión de los demás problemas, ya que, en rigor, no pueden suscitarse—, existen dos tesis contradictorias. Según una dirección de la doctrina, cuyo representante es ALLORIO, la sustitución se produce en un momento prejurídico. El citado autor escribe: «Se confunde la proposición exacta: el legislador habría podido y debido, según la normalidad, constituir deudor del impuesto a Tizio y, en cambio, ha decidido constituir a Sempronio», con otra proposición distinta e inaceptable: «El legislador ha constituido a Sempronio deudor del impuesto, y después ha puesto en su lugar a Tizio». Se cambia un mero proceso mental del legislador por un proceso jurídico». Este párrafo clásico del maestro italiano, que reproducen cuantos trabajos se ocupan del sustituto, debe ser, a mi modo de ver, integrado con alguno de los que siguen en la exposición de ALLORIO, lo que permitirá poner de manifiesto más claramente la posición del autor: «¿Es que se piensa que el legislador no es libre de configurar el presupuesto de hecho como le parezca? ¿Se opina, quizá, que en todas las hipótesis, en las que el legislador establece una obligación a cargo de una determinada persona, aparte el caso de las clasificadas en la fórmula del 'sustituto del impuesto', aquélla es la directa partícipe o beneficiaria del presupuesto de hecho del impuesto?» «La posición del 'sustituido' —sigue ALLORIO— tiene, en cambio, relevancia jurídica bajo el perfil, que no concierne, a mi parecer, al Derecho tributario, del reembolso, al que el sustituto tiene siempre derecho, y a veces el deber de dirigirse contra el primero para reembolsarse del impuesto pagado. No se puede considerar que la obligación tributaria desarrolle vitalidad alguna en relación al sustituido, puesto que la imposición y la recaudación se producen en relación al sustituto; y sólo excepcionalmente, a título de pena por la falta de reembolso del sustituto contra el

sustituído, en los casos en que el reembolso es preceptivo, la obligación tributaria *ex novo* nace también a cargo del sustituto» (78).

A esta construcción del profesor de Milán, ya GIANNINI (79) objetó que el sujeto pasivo no queda olvidado en la mente del legislador, sino que se traslada al supuesto de la Ley, quien, respecto a ella, y no a Tizio, sustituto, configura la relación del elemento personal con el elemento material del presupuesto, establece las causas de exención, determina la base imponible; lo que prácticamente es bastante importante bajo muchos aspectos, por ejemplo, para la deducción de las cargas. Pero es que, aun suponiendo que la tesis de ALLORIO fuera correcta, podríamos decir con COCIVERA (80) que en la proposición que ALLORIO estima la correcta, «se opera una modificación en el lado pasivo de la relación obligacional impositiva que no puede ser estimada como un mero proceso mental del legislador».

Nos parece que el punto débil del pensamiento del autor reside justamente en que olvida los límites materiales a que está sujeta la labor normativa en materia tributaria, y por tanto, que una interpretación exclusivamente formal de las instituciones, aun llevada con absoluto rigor técnico, pueda conducir a interpretaciones inexactas de los textos positivos y a una configuración errónea de las categorías jurídicas. El olvido en que incurre ALLORIO se manifiesta clamorosamente en el segundo párrafo que hemos transcrito de su obra. Las preguntas que allí se formula el autor hay que contestarlas, a nuestro modesto entender, exactamente en el sentido contrario al que parece contestar el autor. Creemos, efectivamente, que el legislador no es libre de redactar el presupuesto de hecho como más le agrada, como igualmente creemos que las personas que actúan los hechos imponibles son las que deben sufrir las consecuencias que se desprenden de la realización de aquéllos. De ahí que si, como reconoce el propio ALLORIO, el legislador había debido llamar a un sujeto como deudor y llama a otro, pensemos que tiene que buscar el equilibrio jurídico estableciendo un derecho de regreso del sustituto contra el sustituido. Lo que ciertamente admite el ilustre autor, aunque no se entienda muy bien esta admisión —dentro de una línea de pensamiento absolutamente coherente—, porque si se estima que el legislador puede obligar con la más absoluta libertad a pagar los tributos, no se entiende la razón del regreso. ¿Por qué si el sustituto está obligado a pagar, por una

(78) ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, págs. 135 y sigs.

(79) GIANNINI, *Ins'tituciones*, cit., pág. 131, en nota.

(80) COCIVERA, *Il sostituto d'imposta*, en «Riv. dir. fin. e sc. delle fin.», 1959, página 9 de la separata.

libérrima decisión del legislador se le va a conceder un derecho para reembolsarse del sustituido, si éste nada debe?

En verdad, la postura de ALLORIO —brillante y aguda, como tantas de sus páginas magistrales— adolece, a nuestro entender, de partir de dos supuestos falsos: uno, el ya señalado de olvidar el límite material que el principio de capacidad contributiva significa para el legislador en el momento del establecimiento de los tributos; el otro, el prescindir en su construcción del sustituto, del hecho imponible, generador de la obligación tributaria que, en contra de su opinión, surge al mundo jurídico, y entre otras muchas consecuencias —como las señaladas por GIANNINI—, produce la de obligar al sustituido, como más adelante tendremos ocasión de comprobar.

B) *El presupuesto de hecho de la sustitución.* Supuesto que la sustitución se produce en un momento jurídico, determinar si se realiza a través de un solo presupuesto de hecho o por medio de dos.

Respecto a este problema, poco hemos de añadir a cuanto ya se ha dicho. La doctrina, por su parte, opina que en la sustitución se dan siempre dos normas: una *normal*, en virtud de la cual el realizador de un hecho imponible queda obligado al cumplimiento de la obligación tributaria, y otra *excepcional*, que ordena la sustitución (81). Pero a partir de esta declaración de carácter general, las discrepancias son muy acusadas, hasta el punto de que cada autor prácticamente tiene una visión diferente del problema. Por lo que a nosotros concierne, conviene ahora distinguir claramente dos problemas, que normalmente se confunden en los estudios sobre el tema. En efecto, una cuestión es, como antes decíamos, la existencia de dos *fatispecie* o, si se prefiere, de una norma «normal» y otra «excepcional»; y otra, muy distinta, que existan dos deudores o uno solo de la obligación tributaria. Quiere decirse que la admisión de las dos normas no significa en absoluto que junto con el sujeto pasivo coexista otro obligado, el sustituto, ya que —y este es el sentido justo de la doctrina mayoritaria— puede pensarse que la norma excepcional (la que contiene el presupuesto de la sustitución) consista en declarar la irrelevancia jurídica de la primera. Por el contrario, puede mantenerse que la coexistencia de las dos normas significa la existencia de dos obligados al pago de la obligación tributaria.

Pues bien, reduciéndonos ahora a la primera cuestión —existencia de dos presupuestos de hecho—, repetimos que se trata de dos hipótesis

(81) Cfr. COCIVERA, op. cit., pág. 4. En el mismo sentido, GIANNINI, BERLIRI, BLUMENSTEIN, BODDA. (Para una bibliografía sobre el tema, véase el estudio de COCIVERA.)

normativas, unidas en la forma antes expuesta, es decir, en forma similar a la ya estudiada con motivo del responsable.

C) *La existencia de uno o dos deudores.* Supuesta la existencia de dos presupuestos de hecho, hay que determinar cuál es el contenido del mandato del presupuesto de hecho de la sustitución.

La respuesta a esta cuestión es inmediata, pero tautológica: el efecto jurídico que se deriva de la realización del presupuesto de sustitución es que *el sustituto se pone en lugar del sustituido*. Estamos en el nudo de la cuestión: *¿qué significa estar en lugar del sustituido?*

En este punto, el conocimiento de la respuesta de la doctrina presenta ciertas dificultades, que nacen de que aquélla no se ha presentado el problema desde este perfil, que, a nuestro entender, es el único que cuenta, sino que sus esfuerzos —que han sido muchos y desde luego valiosos— se dirigen a determinar la naturaleza jurídica de la sustitución, tratando de asimilarla a distintas figuras extraídas del Derecho privado. Pero, en general, puede decirse que la doctrina parte de la existencia de un solo deudor —el sustituto—, y precisamente tratan de explicarse este fenómeno, habida cuenta de que se ha producido el hecho imponible, y por tanto, en principio, el sujeto pasivo (sustituido) quedaba obligado al cumplimiento de la obligación tributaria.

La explicación, en verdad, es muy variada y no vamos a entrar ahora en ella, ni en la crítica de cada una de las posturas, que, aparte de que ha sido hecha ya en varias ocasiones, alargaría excesivamente el desarrollo de nuestro argumento, sin que, de otra parte, nos arrojara excesiva luz sobre él, ya que toda ella o al menos su parte fundamental, se ha planteado pensando en Ordenamientos extraños al nuestro, y por tanto, en rigor, sólo debe ser discutida pensando con los esquemas para los que fué formulada (82).

---

(82) Entre las doctrinas más conocidas sobre la naturaleza de la sustitución, merecen destacarse: la de BLUMENSTEIN, seguido por PUGLIESE, TESORO y STELLA RICHTER, según la cual la sustitución consiste en una forma especial de ejecución contra terceros; la de BUHLER, seguido por QUARTA, que ve en el sustituto un simple intermediario que recauda por cuenta del Estado; la muy parecida de MYRBACH, que asimila el sustituto a un órgano de recaudación; la de UCKMAR, que entiende la sustitución como representación legal; la de BODDA, autor de la más importante monografía sobre el tema, quien considera la sustitución como una figura autónoma; la de BETTI, quien distingue entre sustituto y auxiliar de pago, de manera que en el sustituto se da una subrogación en la deuda, y en el auxiliar de pago una subrogación en el pago; la de D'AMATI, para quien se trata de una cesión de crédito; la de COCIVERA, para quien lo que se realiza es una delegación pasiva del pago; y, por último, la recientemente formulada por ALESSI, para quien todas las teorías anteriores «cometen el error de confundir el plano formal con el plano sustancial. En el plano formal, el sustituto es pura y simplemente

Lo que sí interesa dejar claro es que en nuestro sistema no puede hablarse, en rigor, de una verdadera sustitución, en cuanto que, como veremos en seguida al analizar nuestro Derecho positivo, coexisten dos deudores —sujeto pasivo y sustituto—, de tal manera que, con las diferencias a que más adelante nos referiremos, el sustituto es en nuestro sistema una figura muy cercana a la del reponsable, si bien el llamamiento al pago sigue caminos distintos, y los elementos del presupuesto de hecho de la sustitución no corresponden, en ningún caso, a algunos de los tipos de responsable existentes en nuestra normativa tributaria.

En este sentido es en el que antes se hablaba de estar en lugar del sustituido a ciertos efectos. En efecto, el sustituto está en lugar del sustituido en ciertos momentos y con unos ciertos efectos, que dependen naturalmente del vigente Ordenamiento tributario; pero en ningún caso este *estar en lugar del sustituido* puede entenderse como un desplazamiento de este último a todos los efectos, y mucho menos en su desaparición del mundo de los deudores.

D) *Las relaciones entre el sujeto pasivo y el sustituto.* Normalmente, la existencia de la sustitución origina que el sujeto activo —acreedor del tributo— se dirija contra el sustituto para exigirle el cumplimiento de la obligación tributaria. Cuando éste paga la deuda, no sólo se libera de su obligación, sino que también libera al sustituido de la suya. En este punto se introduce en la mecánica del proceso de sustitución el derecho de regreso o cualquier procedimiento técnico que permita al sustituto resarcirse del sustituido por el importe de la cuota tributaria.

Ya antes hemos aludido a las razones jurídicas últimas que justifican la necesidad del reembolso. Nacen del concepto mismo del tributo o, más exactamente, de lo que constituye la *ratio legis* de las normas que establecen y regulan los tributos: el principio de capacidad contributiva, que palpablemente demuestra su eficacia metodológica en el estudio del sustituto, como, de otra parte, en el análisis de la mayoría de las categorías dogmáticas del Derecho tributario, que en gran medida están influidas por él (83).

---

el sujeto pasivo directo de la obligación tributaria, o más generalmente, de la relación tributaria. En el plano sustancial adquiere relieve el hecho de que, en sustancia, el sustituto sea deudor de un tributo que tiene por base un presupuesto que se refiere a otro sujeto: lo que justifica el regreso; regreso que se justifica en el plano conceptual, no ya por el hecho de que el sustituto haya pagado una deuda de otro (lo que en realidad no es así, ya que él ha pagado una deuda suya), sino por el hecho de que él haya pagado un tributo socialmente justificado por un presupuesto que se refiere a otro sujeto».

(83) Cfr. CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., *El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica*, en «Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública», núm. 60.

Por eso creemos que COCIVERA acierta plenamente cuando, en polémica con BERLIRI, afirma que un presupuesto necesario de la sustitución es el derecho de reembolso (84); lo que evidentemente no supone que siempre que hay derecho de reembolso se está ante un supuesto de sustitución, ya que, como hemos visto, tal derecho es también consustancial, a nuestro entender, con los supuestos de responsabilidad.

### 3. *El sustituto en Derecho español.*

La Ley General Tributaria de una manera expresa determina que el retentor de los tributos es un sustituto. Lo que, como ya hemos dicho, debe entenderse en el sentido de que si, en efecto, la retención es la forma más típica de sustitución en nuestro Ordenamiento positivo; puede no ser la única. Pero es evidente que, desde un punto de vista metodológico, el estudio de las líneas maestras de tan discutida figura dogmática debe hacerse en base al análisis de la retención indirecta, ya que nos consta que en este supuesto existe ciertamente una sustitución.

#### A) *Sustitución y retención.*

a) *La retención y sus clases.*—De retención se habla en Derecho tributario en tres sentidos distintos. Podemos decir que existen tres clases de retención: directa, indirecta y a cuenta.

a') *Retención directa.*—Consiste en que el sujeto acreedor del tributo, con ocasión de un pago que realiza al sujeto pasivo, retiene el importe de la cuota tributaria que en razón de dicho pago éste debe al acreedor. Este tipo de retención no exige relación más que entre sujeto activo y pasivo y, por tanto, no da ocasión, en ningún caso, a un supuesto de sustitución.

b') *Retención indirecta.*—Corresponde al concepto del artículo 32 (se aplica especialmente a quienes se hallan obligados por la Ley a detraer, con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, el gravamen correspondiente, asumiendo la obligación de efectuar su ingreso en el Tesoro). Esta clase de retención corresponde, pues, a la sustitución.

Antes de la promulgación de la Ley General Tributaria, el retentor indirecto no era conocido en nuestro sistema con la denominación de sustituto, sino con la de *segundo contribuyente* (Estatuto de Recaudación, aprobado por Decreto de 29 de diciembre de 1948).

c') *Retención a cuenta.*—El artículo 47 de la Ley de Reformas Tribu-

(84) Op. cit., págs. 4 y sigs. de la separata.

tarias de 26 de diciembre de 1957 dispone en su párrafo tercero que «todos los organismos estatales y los autónomos de la Administración, Corporaciones públicas, Sociedades y, en general, cualesquiera entes jurídicos que satisfagan honorarios profesionales vendrán obligados a retener e ingresar en el Tesoro el 2 por 100 de los satisfechos, siendo responsables ante él de las cantidades correspondientes cuando incumplieren esta obligación». Esta forma de retención, que no se daba en nuestro sistema cuando se promulgó el Estatuto de Recaudación, está sujeta, sin embargo, a nuestro entender, al artículo 113 del citado Estatuto, y ello porque en Derecho español no existe ninguna diferencia entre la retención directa y la retención a cuenta, sino la que deriva de que en un caso se retiene el importe íntegro de la cuota y en el segundo una parte de ella (85). La prueba del anterior aserto reside, de otra parte, en que también en la retención a cuenta el sujeto pasivo debe el impuesto, hasta el punto de que cuando se pactan rentas de trabajo libres de impuestos se estima que la base imponible es igual a «aquella cifra de la que, deducida la deuda tributaria, resultase la utilidad realmente pagada» (artículo 45, 3, de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964); y por su parte, el retentor también queda obligado, ya que, a tenor de lo preceptuado en el artículo 47 de la Ley de 26 de diciembre de 1957, antes transcrito, queda responsable ante el Tesoro de las cantidades correspondientes cuando no retuviere.

A la vista de esta triple manifestación de la retención y de las características que a cada una de las clases aludidas define, creemos que, en punto al estudio de la sustitución, es suficiente el análisis de la retención indirecta, ya que la directa nada tiene en relación a la sustitución, y la retención a cuenta se inserta, en su régimen jurídico fundamental y en su naturaleza, en el esquema de la indirecta.

b) *Retención indirecta y sustitución.*—Decíamos antes que la retención indirecta estaba regulada en el Estatuto de Recaudación, donde lo que hoy se conoce por la Ley como sustituto, se llamaba, o se llama, puesto que el Estatuto está vigente, *segundo contribuyente*. Al respecto, el artículo 8.º de dicho cuerpo legal establece: «Están obligados, en concepto de segundos contribuyentes, las entidades o personas que, sin ostentar título de recaudadores y en virtud de precepto legal, efectúan retención indirecta a favor del Estatuto o recaudan determinados impuestos

---

(85) No parece, por tanto, que sean aplicables a la interpretación de esta modalidad de retención las distintas elaboraciones doctrinales de que ha sido objeto en Italia el artículo 128 del «Testo unico delle imposte dirette» de 29 de enero de 1958, núm. 645.

estatales». Más adelante, en el artículo 113 del expresado texto legal, se aclara la posición jurídica que respecto del sujeto activo de la obligación tributaria tienen el segundo contribuyente y el sujeto pasivo: «Con referencia a los segundos contribuyentes, si el ejecutor comprobare que la retención indirecta tuvo efecto, pondrá el hecho inmediatamente en conocimiento de la Tesorería, para que por ésta se pase el tanto de culpa al Juzgado correspondiente por malversación de caudales, sin perjuicio de seguir el procedimiento hasta la realización completa del débito o la declaración de insolvencia. Si no se hubiera practicado la retención indirecta y el obligado a hacerla resultase insolvente en todo o en parte, lo participará el ejecutor a la Tesorería, y ésta acordará la derivación del procedimiento contra los primeros contribuyentes, por la parte alícuota que del débito total les corresponda» (art. 113, 3).

He aquí la prueba de nuestra afirmación de que en los supuestos de sustitución coexisten dos deudores —sustituto y sujeto pasivo—. Por tanto, el sustituto se pone *en lugar* del sustituido, pero sólo en la medida en que será llamado en primer lugar al pago de la obligación tributaria; pero no adelantemos aquí conclusiones que tienen su lugar al final del estudio de esta figura jurídica. Ahora veamos qué ocurre en el supuesto de retención indirecta. Pueden darse dos situaciones distintas:

a') Que se haya producido la retención, en cuyo caso sólo responde frente a la Administración el segundo contribuyente (sustituto); pero conviene observar que responde como deudor, es decir, con todos sus bienes presentes y futuros, y además como malversador de caudales públicos. Lo que significa que el sustituto no se ha puesto en el lugar del sustituido más que en el momento de ingresar en el Tesoro el importe de la prestación pecuniaria debida por el sustituto (86). En efecto, si el único obligado fuese el sustituto, es decir, si se produjera en este supuesto una sustitución total y verdadera, de tal manera que el sustituto se pusiese a todos los efectos en el lugar del sustituido, no se entendería cómo puede ser considerado malversador de caudales el sustituto que habiendo retenido no ingresó en el Tesoro. Esta consideración nos hace ver que en nuestro sistema el sustituto —que es un verdadero instrumento de recaudación de impuestos, lo que no quiere decir que sea un recaudador— responde del pago de la deuda tributaria, en el sentido de que debe ingresar una cantidad que jurídicamente no es suya, y la prueba es que los fondos

---

(86) Todo ello, naturalmente, es independiente de que en realidad, se dé o no, en el supuesto, la figura del malversador, ya que los problemas que tal calificación presenta no surgen como consecuencia de la naturaleza de los caudales, sino de la cualidad de retentor, que puede no ser funcionario público.

que ha de ingresar se consideran públicos. Es decir, la transmisión operada con la retención no es, como la doctrina pretende, una mera operación de resarcimiento, que algunos incluso sólo justifican desde el punto de vista ético o político, y que otros consideran absolutamente ajena al Derecho tributario, sino que tiene una trascendencia que excede de las relaciones entre sustituto y sujeto pasivo, hasta el punto que convierte unos fondos privados en públicos.

b') Que no se haya producido la retención; entonces responde el sustituto con todos sus bienes, como deudor principal, y en el supuesto de insolvencia, responde el sustituido «de la parte alícuota que del débito total les corresponda». Quiere decirse de la alícuota total correspondiente a la obligación tributaria.

De donde se deduce que el sustituto siempre está obligado al pago del tributo, se haya efectuado o no la retención, y que el sustituido está obligado subsidiariamente al pago de la deuda tributaria frente al sujeto activo si la retención no se ha realizado y frente al sustituido si éste pagó sin retener previamente.

#### B) *Sustitución sin retención.*

El artículo 8.º del Estatuto de Recaudación, después de referirse a las Entidades o personas que, sin ostentar título de Recaudadores y en virtud de precepto legal, efectúan retención indirecta, otorga también el calificativo de segundos contribuyentes a estas personas y Entidades cuando «recaudan determinados impuestos estatales». Este inciso final del precepto recoge los supuestos de sustitución cuyo mecanismo no corresponde a la retención indirecta. En nuestro sistema no son pocos los ejemplos de esta modalidad de sustitución, en la que el sustituto se reintegra del sustituido no mediante una retención —operación que exige que haya un pago del sustituto al sustituido—, sino mediante un reembolso efectuado precisamente cuando es el sustituido el que debe pagar al sustituto. Así, el artículo 17 del Reglamento de 8 de febrero de 1946 establece que: «1. La recaudación del impuesto la efectuarán las fábricas de gas, electricidad y carburo de calcio por cuenta del Tesoro, bien sea a particulares, Corporaciones, Ayuntamientos o al Estado. Los revendedores están igualmente obligados a recaudarlo de los consumidores; 2. Los fabricantes y distribuidores deben recaudar el impuesto al mismo tiempo que realicen de los contribuyentes consumidores la cobranza de las cantidades que por el suministro de gas y electricidad hayan devengado sus abonados, y el importe del antedicho impuesto deberá ingresarse en las oficinas de Ha-

cienda en la misma fecha de la presentación de las declaraciones. Los fabricantes y distribuidores tendrán, respecto de los consumidores contribuyentes, los derechos y atribuciones de los Recaudadores y Agentes ejecutivos de la Hacienda, y respecto de ésta, tendrán los deberes y responsabilidades que corresponde a aquéllos por la recaudación e ingreso de caudales públicos» (87).

Los dos párrafos citados del artículo 17 del Reglamento son suficientemente expresivos por sí solos del régimen jurídico y de la naturaleza de esta sustitución sin retención. Aquí la sustitución se efectúa mediante el mecanismo del reembolso —que, ciertamente, tiene naturaleza tributaria—, en lugar de mediante la retención, pero la sustitución tiene las mismas características en un supuesto que en otro. La única diferencia, repito, afecta a las relaciones entre sustituto y sustituido.

#### 4. Conclusiones.

Las reflexiones que anteceden nos permiten establecer, a modo de conclusión, que en nuestro sistema la sustitución supone siempre la existencia de dos presupuestos de hecho —de dos normas— y de dos deudores: el sustituto y el sustituido, de tal manera puestos, que *no se produce una verdadera y propia sustitución, sino un supuesto de responsabilidad, que se distingue de la antes estudiada en que ahora el responsable principal es el sustituto y el responsable subsidiario es el sujeto pasivo realizador del presupuesto de hecho, y antes, en los supuestos de responsabilidad subsidiaria, el responsable principal lo era el realizador del hecho imponible.*

Por último, y esta es otra diferencia con los responsables, el sustituto está obligado no sólo al pago de la deuda tributaria, sino a todas las obligaciones y deberes tributarios del sujeto pasivo.

Esta conclusión nos permite afirmar el carácter de sustitución tributaria de todas aquellas situaciones jurídicas en las que se den estas circunstancias. De donde no es necesario que el resarcimiento del sustituto contra el sustituido deba hacerse por el mecanismo de la retención, sino que podrá ser cualquier otro que las Leyes particulares de los impuestos establezcan.

---

(87) Véase en el mismo sentido, entre otros ejemplos que podían citarse, el artículo 2.º del Reglamento de 26 de julio de 1946 y el artículo 4.º del Reglamento de 6 de junio de 1947.

5. *Distinción de figuras afines.*

Primero. *De la transmisión de la deuda*, porque ésta supone la exclusión del sujeto pasivo, que aquí no se produce, ya que responde subsidiariamente.

Segundo. *Del responsable*, porque éste responde *junto*, y el sustituto *en lugar*, lo que significa que el responsable es siempre o deudor solidario o subsidiario; en cambio, el sustituto es siempre deudor principal y nunca lo es ni solidario ni subsidiario. Además, el responsable sólo responde de la deuda, y el sustituto lo hace también de las obligaciones llamadas formales.

Tercero. *De la representación*, porque el sustituto actúa en nombre propio, y el representante en nombre ajeno.

Cuarto. *De la solidaridad*, porque el sustituto no es un deudor solidario, sino principal, de tal manera que el sujeto activo se tiene que dirigir siempre contra él.

XII. TRASLACIÓN JURÍDICA DE LA CUOTA TRIBUTARIA.

Vamos a referirnos, finalmente, a la traslación jurídica de la cuota tributaria. Trataremos de precisar en qué consiste, es decir, cuáles son sus líneas fundamentales; aludiremos más tarde a su naturaleza jurídica, y en tercer lugar resumiremos las notas que la distinguen de otras figuras, tal como hemos hecho en relación a los responsables y al sustituto.

1. *Concepto.*

El tema de la traslación tributaria está íntimamente unido a otras dos cuestiones, de las que también se ocupa el Derecho tributario. La primera es la que se refiere al concepto de contribuyente; de ahí que cuando páginas atrás discurriamos sobre las posibles formas de ser contribuyente tuviéramos que dedicar una atención preferente al problema de la repercusión legal de la cuota tributaria, para analizar si el sujeto repercutido era o no, en rigor, un contribuyente o, si se quiere, un verdadero deudor de la obligación tributaria. Las conclusiones a que llegábamos allí, junto con las reflexiones que siguen, nos permitirán probablemente fijar las características fundamentales de la traslación. La segunda cuestión, relativa al problema que se debate, es la que se refiere a la distinción entre impuestos directos e indirectos. La cercanía del concepto de impuestos

indirectos al problema de la traslación ha sido puesta de manifiesto por SAINZ DE BUJANDA (88), y es de tal naturaleza, que dicha clase de impuestos, cuya definición se resistía a los tributaristas, ha encontrado una perfecta caracterización cuando ha sido puesta en íntima relación con la traslación jurídica de la cuota tributaria. Así, el profesor citado escribe que estamos ante un impuesto indirecto «cuando la norma jurídica tributaria concede facultades al sujeto pasivo del impuesto para obtener de otra persona, que no forme parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, el reembolso del impuesto pagado al ente público acreedor». Dado que ese concepto de impuesto indirecto es a su vez, como decimos, una perfecta explicación de lo que ocurre en los supuestos de traslación jurídica tributaria, la íntima unión entre ambos capítulos del Derecho tributario.

De modo que, tratando de concretar un concepto de traslación, podemos decir que es *el derecho que un sujeto pasivo, que ha cumplido la obligación tributaria, tiene de exigir la suma en que se ha concretado la prestación pecuniaria objeto de la obligación tributaria, a otras personas ajenas a la obligación tributaria, pero determinadas por la Ley.*

Las notas, pues, que caracterizan a la traslación son las siguientes:

A) *La traslación se opera «ex lege».*

Es decir, se opera como consecuencia de la actuación de un derecho que la Ley concede al sujeto pasivo de una obligación tributaria. Quedan, pues, fuera de este epígrafe las traslaciones jurídicas a través o por medio de instrumentos jurídicos ajenos a la Ley, v. gr., por medio de acuerdos entre los particulares. Esta exclusión de los instrumentos *extra legem* en materia de traslación jurídica de la cuota tributaria presenta el problema, puramente terminológico, de si sería más exacto hablar de una traslación *legal* de la cuota que de una traslación jurídica de la cuota, ya que la repercusión operada a través de un acuerdo o de un contrato sería desde luego una traslación jurídica, aunque el Derecho tributario no le reconozca validez desde el punto de vista de las relaciones entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación tributaria; pero como precisamente aquí se trata de nexos entre el sujeto pasivo y unos terceros (los repercutidos), quizá sea más justo llamar a la operación que comentamos traslación legal. De todas formas, repito, se trata de una mera puntualización terminológica, que no tiene más alcance.

---

(88) SAINZ DE BUJANDA, *Impuestos directos, impuestos indirectos; análisis jurídico de una vieja distinción*, en «Hacienda y Derecho», II.

Más importante es la cuestión relativa a la naturaleza de la obligación legal que aquí se produce; pero esta cuestión será objeto de examen en el apartado siguiente de este epígrafe.

B) *¿Qué se traslada?*

Se traslada la cuota, que, según la Ley General Tributaria, es el resultado de aplicar el tipo a la base liquidable, es decir, a la base imponible, una vez practicadas las reducciones establecidas por la Ley propia de cada tributo (cfr. arts. 54 y 55). Ahora bien, la Ley puede disponer que se traslade toda la cuota o sólo una parte, y ello no parece que pueda ser discutido.

Es necesario puntualizar tan sólo que, a nuestro entender, va contra toda lógica jurídica el que pueda ser repercutida la cuota en sentido amplio, tal como viene definida en el artículo 58; por el contrario, parece que sólo podrá repercutirse la cuota en sentido estricto, es decir, el resultado de aplicar a la base el tipo de gravamen, dejando, pues, fuera de la repercusión todos los demás sumandos que pueden componer la cuota, en especial todas aquellas que derivan de una conducta negligente y antijurídica del sujeto pasivo (89).

C) *El sujeto facultado para trasladar es el sujeto pasivo que ha cumplido la obligación tributaria.*

Este requisito debe entenderse en sentido lógico, no cronológico. En efecto, puede ocurrir, y el Derecho positivo contiene de ello abundantes ejemplos, que el traslado de la cuota se haga antes de que el sujeto pasivo la satisfaga al sujeto activo acreedor del tributo. Esta práctica se da sobre todo en aquellos impuestos cuya liquidación está sujeta a convenios, de tal manera que, aun tratándose de impuestos instantáneos, su liquidación es periódica, en el sentido de que el convenio se refiere a las obligaciones surgidas durante un cierto período de tiempo. En estos supuestos —y cuando el convenio es posterior al nacimiento de las obligaciones tributarias, no cuando es anterior— se produce el traslado de la cuota tributaria antes del cumplimiento de la obligación tributaria, ya que la repercusión del impuesto se hace cada vez que surge el presupuesto de hecho cuya realización origina el nacimiento de la obligación de soportar la repercusión.

---

(89) Ya que hablamos de traslación de la cuota, no de la deuda, es decir, del importe de la deuda, que es a lo que se refiere el artículo 58.

Si bien esta anomalía cronológica no ofrece, conceptualmente, dificultades, no ocurre lo mismo cuando la Ley faculta para que la suma trasladada sea mayor que la cuota efectivamente percibida por el Tesoro, porque en este supuesto se produce un enriquecimiento del sujeto pasivo a costa del Tesoro. La dificultad conceptual a que aludimos nace no cuando el daño al Tesoro se produce como consecuencia de una actividad ilícita del sujeto pasivo, sino cuando el mecanismo legal ampara esta situación por la utilización de técnicas tributarias imperfectas y aptas para la producción de efectos tan pintorescos.

D) *La traslación se efectúa fuera del ámbito de la obligación tributaria.*

Esta nota es especialmente relevante dentro del concepto de obligación tributaria. Esto significa, simplemente, que no existe ninguna relación jurídica que vincule al sujeto activo de la obligación tributaria con el sujeto obligado a sufrir el traslado de la cuota. Es decir, no hay comunicación alguna entre estos dos sujetos; comunicación, en cambio, que sí existe entre el sujeto pasivo y el sujeto repercutido.

## 2. *Naturaleza.*

A) *El derecho del sujeto pasivo a trasladar la cuota tributaria.*

Interesa ahora fijar qué clase de derecho es el que tiene el sujeto pasivo para trasladar la cuota tributaria. Ya ha quedado aclarado que la traslación no es un acto debido, ni una función que ha de cumplir el deudor del tributo —a no ser que excepcionalmente la traslación sea preceptiva—, sino que es un derecho que puede ejercitar o no, según su voluntad. Se trata de determinar qué clase de derecho es éste. Parece que de todo lo dicho se deduce que el contenido de este derecho es una pretensión a la que corresponde una obligación, y que, por tanto, nos encontramos ante un derecho subjetivo verdadero y propio.

Deben excluirse para el derecho de referencia calificaciones tales como la de derecho potestativo —que se agota en una potestad y que no exige en el sujeto más que el sometimiento a la voluntad, pero sin que pueda ni tenga que hacer nada— o la de facultad, porque ésta suele reservarse para designar derechos especiales privados de autonomía (90).

---

(90) Cfr. SANTORO, *Doctrinas generales del Derecho civil*, cit., págs. 71 y 72.

B) *La obligación del repercutido a soportar la traslación de la cuota.*

a) *Obligación «ex lege».*—La obligación del repercutido es una obligación que surge de la realización de un presupuesto de hecho previsto en la norma, a cuya realización aquélla une como efecto jurídico el poder trasladar la cuota tributaria. El repercutido, pues, está obligado a cumplir dicha obligación, aunque no haya existido un acuerdo con el sujeto pasivo para el pago de la misma. Por el contrario, si el sujeto pasivo de la obligación tributaria renuncia a su derecho por medio de un acuerdo, entonces no podrá exigir el pago del repercutido.

b) *Obligación «tributaria».*—Es decir, obligación derivada de una norma tributaria. Es importante, sin embargo, no confundirla con la obligación tributaria en sentido estricto, a la que venimos refiriéndonos, es decir, a la que se produce entre el sujeto activo acreedor del tributo y el sujeto pasivo, realizador del hecho imponible.

Pero es importante, igualmente, que sin caer en confusiones quede clara la naturaleza tributaria de esta obligación, que se manifiesta en muchas ocasiones por los privilegios que acompañan al crédito que el sujeto pasivo tiene en contra del repercutido.

Este entendimiento estrictamente jurídico de esta obligación nos permite rechazar las teorías muy extendidas en la doctrina —surgidas generalmente por reacción en contra de las tesis sustentadas por la Escuela de Pavía—, según las cuales el repercutido es un sujeto irrelevante para el derecho. Por el contrario, y nos parece que no son necesarias más aclaraciones al respecto, el repercutido legalmente es el sujeto pasivo de una obligación legal y además típicamente tributaria.

3. *Distinción de figuras afines.*

La característica de ser una relación jurídica distinta y fuera del ámbito de la obligación tributaria —en sentido estricto— constituye la diferencia con todas y cada una de las figuras que han sido estudiadas. En especial, respecto del sustituto, que es con la única que tiene alguna semejanza, la expresada nota esencial permite distinguir con nitidez las dos situaciones, cualquiera que sea la tesis que sobre la naturaleza del sustituto se mantenga.

