

DR 20 23

Escuchan la voz de la Universidad, emisiones educativas de la Universidad Nacional de Educación a Distancia. Les estamos ofreciendo, hasta las 9 y 10 de la noche, 8 y 10, hora Insular Canaria, espacios para los alumnos de cuarto de Derecho. A continuación, el profesor don José Luis Muñoz, en Hacienda Pública II, va a hablar de los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Antes de abordar el tema, es necesario puntualizar que en esta exposición vamos a limitar el análisis a los sujetos pasivos de la obligación tributaria en sentido estricto, es decir, entendida como la obligación de pagar al Estado u otro ente público una cantidad de dinero a título de tributo. Por tanto, no nos referiremos a aquellos otros sujetos que pueden estar vinculados a los entes públicos por determinadas obligaciones y deberes que se insertan en el ámbito mucho más amplio de la relación jurídico-tributaria. A la regulación del sujeto pasivo dedica la Ley General Tributaria los artículos 30 y siguientes, apareciendo configurado como el deudor de la obligación tributaria.

En este sentido, el artículo 30 dispone del sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, bien sea como contribuyente o como sustituto del mismo. Del citado artículo 30 se pueden extraer las siguientes notas criticadoras del sujeto pasivo. En primer lugar, el sujeto pasivo ha de venir determinado por la ley.

Esto significa que únicamente pueden ser sujetos pasivos aquellas personas que la norma tributaria indica expresamente, quedando excluidas hasta la calificación aquellas otras que, en virtud de la dinámica del mercado, soportan de hecho la carga tributaria a través de la prestación impositiva. En segundo término, el sujeto pasivo se caracteriza por asumir la posición deudora de la obligación tributaria. Finalmente, y como tercera nota, se deduce claramente de la norma mencionada que únicamente existen dos clases de sujetos pasivos, el contribuyente y el sustituto.

Veamos seguidamente el concepto y las características de cada una de estas dos especies de sujetos pasivos. El contribuyente aparece definido en el párrafo primero del artículo 31 de la ley general tributaria. Dispone el precepto que es contribuyente la persona natural o jurídica a quien la ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible.

Este concepto legal es, a nuestro juicio, susceptible de crítica por su imprecisión, ya que el contribuyente no siempre es quien jurídicamente viene obligado a soportar la carga tributaria, como dice la ley general tributaria. En algunas ocasiones, como sucede, por ejemplo, con la repercusión obligatoria que introduce en el Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas, la reciente ley de 25 de septiembre de 1979 sobre el régimen transitorio de la imposición indirecta, quien está obligado a soportar el impuesto no es el contribuyente sino el tercero repercutido. Así pues, entendemos que sería más correcto configurar al contribuyente por la

circunstancia de que es quien realiza el hecho imponible del que nace la obligación tributaria.

Incluso se puede afirmar que si la ley general tributaria hubiera sido congruente con sus propios principios, debería haber caracterizado al contribuyente como el titular de la respectiva capacidad económica, según se expresa en el preámbulo de la propia ley. Junto a esta nota esencial, existen otras que pasamos a exponer. De acuerdo con lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 31 de la misma ley general, el contribuyente nunca pierde su condición de tal, aunque traslade el impuesto a otras personas.

Esta norma tiene importantes consecuencias, pues en caso de imputo del tributo, la administración únicamente podrá dirigirse para su cobro al contribuyente y no podrá proceder en ningún caso contra el tercero repercutido. Aspecto esencial de la figura a la que nos estamos refiriendo es el de que su determinación queda amparada por el principio constitucional tributario de reserva de ley. Finalmente, es importante también señalar que el contribuyente queda sujeto al principio de indisponibilidad de las situaciones jurídicas subjetivas consagrado en el artículo 36 de la misma ley general tributaria.

En base a este importante precepto, no surten efecto ante la administración tributaria aquellos pactos realmente frecuentes en la práctica, por los que la parte no obligada al pago de un determinado impuesto se hace cargo del mismo. Hemos dicho anteriormente que el segundo tipo de sujeto pasivo que reconoce la ley general tributaria es el sustituto del contribuyente. Su concepto aparece contenido en el artículo 32.

Con arreglo a este precepto es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar de aquel, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria. Esta noción puede considerarse correcta y coincidente con la acuñada por la mayoría de los autores. Partiendo de la misma, el sustituto del contribuyente se puede caracterizar por las siguientes notas.

En primer lugar, es sujeto pasivo y, consecuentemente, dador del tributo. Sin embargo, es necesario precisar que estamos en presencia de un dador distinto del contribuyente. Como ya hemos dicho, el contribuyente es deudor porque realiza el hecho imponible.

Por el contrario, el sustituto se incorpora al círculo de obligados al pago del tributo porque ha realizado el presupuesto de hecho que genera la sustitución. En segundo término, el sustituto debe venir determinado por la ley. Al ser sujeto pasivo, queda amparado por el principio de preferencia de ley que en este punto establece el apartado A del artículo 10 de la ley general tributaria.

No obstante, hay que advertir que sobre este extremo nuestra doctrina se encuentra dividida. Por un lado, el profesor Calvo Ortega estima que la determinación del sustituto del contribuyente debe venir realizada por ley en base al principio aludido. El principio de reserva de ley, dice, no ampara la figura del sustituto porque cuando éste satisface el impuesto siempre tiene una acción de regreso contra el contribuyente.

Por el contrario, el profesor Pérez Royo asigna al principio de reserva de ley un contenido mucho más amplio y entiende que este principio constitucional tributario ampara también la figura del sustituto del contribuyente por ser un dudor de la obligación tributaria frente al sujeto activo. Como tercera nota característica, debe destacarse el hecho de que el sustituto se coloca en lugar del contribuyente. Ahora bien, es necesario matizar el alcance de la expresión en lugar de.

En principio, podría pensarse que al ponerse el sustituto en lugar del contribuyente, éste queda desplazado definitivamente y deja de ser dudor de la obligación. Sin embargo, tal interpretación no puede admitirse ya que la presencia de un sustituto nunca supone la desaparición del contribuyente como dudor. Esta afirmación queda avalada por lo establecido en el párrafo tercero del artículo 9 del Reglamento General de Rehabilitación.

Al disponer que la falta de pago por parte del sustituto no libera al contribuyente del débito para con administración, salvo que se demuestre haberse realizado retención del tributo por aquello. Finalmente, cabe señalar como cuarta y última nota que el sustituto queda obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria. El sustituto no sólo se coloca en lugar del contribuyente para el cumplimiento de la obligación tributaria principal, sino que se concreta, también, perdón, se le vincula al cumplimiento de los deberes formales, integrados, como dijimos al principio, en la relación jurídico-tributaria.

El artículo 32 de la Ley General Tributaria termina disponiendo que la sustitución se aplica especialmente a quienes se hayan obligado a detraer el gravamen con ocasión de los pagos que realicen a otras personas. Con esta idea, la ley quiere poner de manifiesto que el supuesto más común de sustitución es la llamada sustitución-retención, pero, al decir especialmente, la propia norma reconoce la existencia de otros tipos de sustitución. Sin embargo, la que goza de una mayor operatividad en la práctica, como es sabido, es la que contempla el precepto legal.

Terminamos esta breve exposición sobre los sujetos pasivos con una simple referencia al artículo 33 de la Ley General Tributaria, precepto que permite calificar como sujetos pasivos a entes que, aun careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado y sean susceptibles de imposición. En relación con este precepto, cabe realizar tres puntualizaciones. En primer lugar, poner de manifiesto la polémica doctrinal que se ha desarrollado sobre el mismo, fundamentalmente en nuestro país y en la doctrina italiana.

En segundo término, que se trata de una norma de reenvío, es decir, que para su actuación es necesario que una ley concreta recoja la posibilidad que contempla el precepto. Y finalmente, que esta norma ha tenido una amplia aplicación en la reforma de 1964, pero hoy día, como dice gráficamente el profesor Avignana, estamos resistiendo al eclipse del artículo 33 de la Ley General Tributaria como consecuencia del régimen de transparencia que han aceptado las normas reformadoras de los nuevos impuestos directos. Sin embargo, se mantiene la operatividad del precepto en el ámbito de la imposición directa y en los antiguos impuestos a cuenta que hoy se han convertido en tributos locales de carácter real.