

Los sujetos del tributo

Irene Rovira Ferrer

PID_00189632



Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia de Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 España de Creative Commons. Podéis copiarlos, distribuirlos y transmitirlos públicamente siempre que citéis el autor y la fuente (FUOC. Fundació para la Universitat Oberta de Catalunya), no hagáis de ellos un uso comercial y ni obra derivada. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.es>

Índice

Introducción	5
Objetivos	6
1. Los sujetos activos del tributo	7
2. Los obligados tributarios	9
2.1. El concepto de obligado tributario	9
2.2. Los obligados tributarios y los sujetos pasivos	10
2.3. La solidaridad de los obligados tributarios	12
2.4. Los entes sin personalidad jurídica	13
2.5. Los entes públicos	14
3. La capacidad de obrar y la representación en el ámbito tributario	16
3.1. La capacidad de obrar	16
3.2. La representación en el ámbito tributario	17
3.2.1. La representación legal	17
3.2.2. La representación voluntaria	18
3.3. El domicilio fiscal	20
4. Los sujetos pasivos	23
4.1. El contribuyente	23
4.2. El sustituto del contribuyente	24
5. El retenedor y los demás obligados a realizar pagos a cuenta	26
5.1. El retenedor	26
5.2. Los demás obligados a realizar pagos a cuenta	27
6. Los responsables tributarios	30
6.1. Concepto	30
6.2. Clases	31
6.2.1. Los responsables solidarios	31
6.2.2. Los responsables subsidiarios	33
6.3. El procedimiento para exigir la responsabilidad	35
7. La sucesión de los tributos	37
7.1. La sucesión de las personas físicas	37
7.2. La sucesión de las personas jurídicas y los entes sin personalidad jurídica	39

Ejercicios de autoevaluación.....	41
Solucionario.....	43

Introducción

Tal como se vio en el módulo “El hecho imponible”, son notables las obligaciones (materiales o formales) que derivan de la aplicación de los tributos, por lo que no es de extrañar que también intervengan una amplia variedad de sujetos.

Por ello, después del hecho imponible, el segundo gran elemento en el que se centrará la atención son los sujetos que forman parte de la relación jurídico-tributaria, tanto por lo que respecta a los denominados sujetos activos del tributo como a los obligados tributarios.

En relación con los primeros, cierto es que su configuración no entraña grandes complicaciones, y es que los conforman aquellos entes públicos encargados de llevar a cabo los procedimientos de aplicación de los tributos, es decir, los responsables de su gestión, recaudación e inspección.

Sin embargo, en el caso de los obligados tributarios, el panorama es algo más complejo, en tanto que la normativa incluye bajo dicha categoría a varias figuras tributarias que divergen entre sí y a sujetos que simplemente se encuentren obligados por deberes propios de la aplicación de los tributos. Por consiguiente, es evidente que se trata de un concepto complejo que engloba sujetos y situaciones de diferente naturaleza, variando también en lo que respecta a su relevancia.

Así pues, después de dedicar un apartado general al estudio del concepto de sujeto activo del tributo y de apuntar los rasgos generales de los obligados tributarios (diferenciándolos especialmente de los sujetos pasivos del tributo), se dedicará un análisis detallado de cada una de las figuras más importantes que integran el concepto de estos últimos, tratando concretamente los sujetos pasivos –es decir, el contribuyente y el sustituto del mismo–, el retenedor y los demás obligados a realizar ingresos a cuenta, los responsables tributarios y los sucesores de las deudas tributarias.

No obstante, con carácter previo, se dedicará un breve apartado al análisis de la capacidad de obrar en el ámbito tributario, así como a la posibilidad de representación y a la regulación del domicilio fiscal, y es que, teniendo en cuenta que dicho módulo se encuentra dedicado a los sujetos del tributo, el trato de estos temas fundamentales en sus relaciones resulta de gran necesidad.

Objetivos

Los principales objetivos a alcanzar mediante el estudio de este módulo son los siguientes:

- 1.** Situar, en el marco general del Estado, los sujetos activos de la obligación tributaria.
- 2.** Distinguir y conocer las diferentes categorías de obligados tributarios, diferenciando especialmente los sujetos pasivos.
- 3.** Conocer el papel de la solidaridad en relación con los obligados tributarios.
- 4.** Situar el régimen general de la capacidad de obrar en el ordenamiento jurídico-tributario y conocer, en el mismo, la posibilidad de representación.
- 5.** Entender el régimen del domicilio fiscal en cuanto a elemento fundamental de las relaciones entre la Administración Tributaria y los obligados.
- 6.** Definir y conocer los caracteres y el régimen jurídico de cada una de las figuras que integran los sujetos pasivos del tributo.
- 7.** Delimitar la posición de los entes sin personalidad jurídica y de los entes públicos en lo concerniente a la exigibilidad de los tributos.
- 8.** Distinguir la figura del retenedor de la de los demás obligados a realizar pagos a cuenta y conocer su configuración general.
- 9.** Distinguir y conocer las diferentes categorías de obligados tributarios, diferenciando especialmente los sujetos pasivos.
- 10.** Definir y reconocer las características y el régimen jurídico de cada una de las figuras que integran los obligados tributarios.
- 11.** Entender la sucesión de los tributos, conociendo las diferencias que se plantean entre la de las personas físicas y la de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica.

1. Los sujetos activos del tributo

Evidentemente, ya que nadie puede estar jurídicamente obligado consigo mismo, en toda relación obligacional hay al menos dos sujetos diferenciados: el que debe cumplir una determinada conducta (ya sea de hacer, no hacer o dar) y el que tiene derecho a exigirla.

Por consiguiente, en las obligaciones derivadas de la aplicación de los tributos también es posible hablar de dos tipos de sujetos: los **sujetos pasivos** (es decir, los que deberán cumplir con las obligaciones tributarias –materiales o formales– que pueda conllevar la realización de un hecho imponible) y los **sujetos activos** (que serán los que podrán reclamar tales actuaciones).

Así, los **sujetos activos del tributo** serán aquellos entes públicos encargados de llevar a cabo los procedimientos de aplicación de los tributos, es decir, los **entes encargados de su gestión y recaudación**.

Sin embargo, conviene precisar en este punto que no todos los sujetos activos de un tributo serán los que lo hayan establecido o los titulares del mismo, pudiendo no ser incluso los destinatarios de los rendimientos que pueda generar. Así, puede darse el caso de que el sujeto realmente activo (es decir, el que tiene potestad administrativa para desplegar y, especialmente, exigir la aplicación de los tributos) no se encuentre facultado para establecer ningún tipo de impuesto, tasa o contribución especial, ya que, como es sabido, los titulares del poder financiero son únicamente el **Estado**, las **CC. AA.** y las **corporaciones locales**¹.

⁽¹⁾Artículo 133 de la CE y 4 de la LGT.

Ejemplo de sujeto activo

En concreto, un sujeto activo del tributo es la AEAT, la cual, integrada en las administraciones públicas centrales y adscrita al Ministerio de Economía y Hacienda a través de la Secretaría de Estado de Hacienda, se creó por la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 como un ente de derecho público con personalidad jurídica propia y plena capacidad pública y privada (artículo 103). De conformidad con el mismo precepto, aparte de la gestión de otros recursos que se le pueda encomendar, su labor es la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero, de modo que, mientras que el Estado sigue siendo el titular de sus tributos, a ella le corresponde la competencia para llevar a cabo los correspondientes procedimientos de gestión, inspección y recaudación (es decir, la potestad para su exigencia).

Finalmente, debe destacarse que, aunque solo se prevea de forma expresa en el caso de los sujetos pasivos del tributo (artículo 8.c) de la LGT), la determinación de los sujetos activos también se encuentra sujeta al principio de reserva de ley tributaria y al principio constitucional de legalidad, y es que, como es evidente, los sujetos integrantes de la relación tributaria son un elemento esencial de todos los tributos.

Principio de legalidad administrativa

Asimismo, la necesidad de que los sujetos activos de la relación tributaria se determinen mediante ley se justifica con base en los artículos 103 y 105.c) de la CE, en los cuales se exigen normas de dicho rango para crear (y por ende, atribuir competencias) a los órganos públicos y para regular los procedimientos administrativos.

2. Los obligados tributarios

Aunque podría pensarse que los sujetos pasivos del tributo son todas aquellas personas (físicas o jurídicas) o entidades sin personalidad jurídica que deban cumplir cualquier clase de obligación (formal o material) derivada de la aplicación de los tributos, la normativa tributaria ha sustituido el concepto de “sujeto pasivo” por el de “obligado tributario”, dejándolo reducido, en consecuencia, a la figura del contribuyente y a la del sustituto del mismo.

2.1. El concepto de obligado tributario

Tras señalar que los **obligados tributarios** son “**las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa impone el cumplimiento de obligaciones tributarias**” en su apartado primero, el artículo 35.2 de la LGT ofrece una amplia enumeración de las figuras que componen dicho concepto. Así, señala que, entre otros, serán obligados tributarios: los contribuyentes; los sustitutos del contribuyente; los obligados a realizar pagos fraccionados; los retenedores; los obligados a practicar ingresos a cuenta; los obligados a repercutir; los obligados a soportar la repercusión; los obligados a soportar la retención; los obligados a soportar los ingresos a cuenta; los sucesores y los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos. Asimismo, el apartado 3 añade a aquellos sujetos a los que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias formales, mientras que el apartado 5 agrega a los responsables tributarios².

Lo primero que puede destacarse de la enumeración de dichas figuras que la LGT designa como obligados tributarios son las grandes diferencias que mantienen entre sí, y es que divergen tanto en su naturaleza y contenido como en si se encuentran referidas a obligaciones propias o de terceros.

No obstante, más que diferentes categorías subjetivas como tales, lo que menciona el artículo 35 de la LGT son las diferentes obligaciones que pueden derivar de la aplicación de los tributos (ya que, por ejemplo, el contribuyente puede estar, a su vez, obligado a soportar retenciones o a realizar pagos fraccionados), aunque bien es cierto que no todas se encuentran en pie de igualdad.

Los sujetos pasivos del tributo

A pesar de que pueda parecer que, si los sujetos activos del tributo son los responsables de su gestión y recaudación, los sujetos pasivos serán los obligados a soportar tales actuaciones, la LGT ha reducido su concepto a la figura del contribuyente y a la del sustituto del mismo, denominando al conjunto de personas o entidades que deberán soportar la aplicación de los tributos obligados tributarios.

⁽²⁾Artículo 35 de la LGT.

La reserva de ley en los obligados tributarios

En este punto, obsérvese que la LGT, al definir los obligados tributarios, alude a los sujetos a los que “la normativa tributaria” imponga obligaciones tributarias, del mismo modo que alude a la “normativa” al enumerar como tales a los obligados a deberes formales (artículo 35.1 y 3 de la LGT). Sin embargo, el artículo 8.c) sujeta a la reserva de ley la determinación del resto de obligados enumerados, por lo que parece que dicha reserva solo afectará a la hora de establecer obligaciones materiales, es decir, que la imposición de deberes formales podrá venir impuesta por normas reglamentarias.

En este sentido, es evidente que la figura más importante y la única realmente imprescindible en la aplicación de los tributos es la del **contribuyente** (es decir, la del sujeto que realiza el hecho imponible), y es que las demás pueden aparecer o no en función de las circunstancias y de la técnica de exacción de cada tributo.

En cualquier caso, cabe apuntar que, igual que las figuras mencionadas se diferencian entre sí, también divergen los distintos sujetos que podrán ser catalogados como tales, ya que, como se desprende de los apartados 1 y 4 del artículo 35 de la LGT, los **obligados tributarios podrán ser tanto personas físicas y jurídicas como incluso entidades sin personalidad jurídica** (ya que, al respecto, el citado artículo 35.4 puntualiza que, en las leyes en las que así se establezca, tendrán la consideración de obligados tributarios las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición³).

⁽³⁾Apartados 1 y 4 del artículo 35 de la LGT.

Ciertamente, debido a la singularidad de dichas entidades a las que la Ley da la consideración de obligados tributarios, procede dedicarles un breve apartado, aunque antes, para completar el estudio general del concepto de obligado tributario, deben perfilarse las diferencias que plantea respecto al concepto de sujeto pasivo.

2.2. Los obligados tributarios y los sujetos pasivos

Como se apuntaba al inicio de este apartado, es importante tener en cuenta que, a pesar de que podría parecer que los sujetos pasivos del tributo son todos aquellos que puedan resultar obligados por la aplicación del mismo, no es así, sino que el concepto que responde a tal definición es el de obligado tributario.

Por su parte, de conformidad con el artículo 36 de la LGT, los **sujetos pasivos** se encuentran exclusivamente compuestos por dos de las figuras que forman parte de los obligados tributarios, concretamente por el **contribuyente** y por el **sustituto del mismo**⁴.

⁽⁴⁾Artículo 36.1 de la LGT.

Así pues, los sujetos pasivos son una clase específica de la categoría genérica de obligados tributarios, ya que, como menciona el apartado 1 del citado artículo, es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la Ley, debe cumplir la obligación tributaria principal (es decir, el que debe asumir el pago de la cuota tributaria) y las obligaciones formales inherentes a la misma, ya sea como contribuyente (por haber realizado el hecho imponible) o como sustituto del mismo.

En consecuencia, no resulta imprescindible que el sujeto pasivo haya realizado el hecho imponible en tanto que también lo puede ser el sustituto del contribuyente, por lo que parece que la nota definitoria es que deba responder de la obligación tributaria principal ante la Hacienda pública. No obstante, es evidente que dicho requisito no es suficiente, ya que también se predicaba respecto a otros sujetos catalogados como obligados tributarios (y es que, sin ir más lejos, pueden existir otros deudores tributarios que no sean sujetos pasivos –piénsese, por ejemplo, en los responsables–).

Asimismo, como se desprende directamente de los últimos apartados del artículo 36.1 de la LGT, los sujetos pasivos tampoco tienen por qué soportar la obligación tributaria principal, ya que, como se señala expresamente, “no perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa”.

Llegados a este punto, procede también remarcar que, a diferencia de lo que ocurre con los obligados tributarios, la regulación de los sujetos pasivos contenida en el artículo 36 de la LGT hace en todo momento referencia a la Ley, por lo que parece que su determinación solo podrá venir abordada por normas con rango legal. Por consiguiente, resulta irrelevante quién sea el sujeto realmente gravado por un tributo (ya sea por repercusión o por traslación del mismo), y es que la condición de sujeto pasivo (y por tanto, también la de contribuyente) siempre la mantendrá la persona o entidad legalmente designada.

De todos modos, cierto es que el último apartado del artículo 36.1 hace una breve y única referencia a la **normativa** aunque limitada al ámbito aduanero, ya que establece que en el mismo “tendrá además la consideración de sujeto pasivo el obligado al pago del importe de la deuda aduanera, conforme a lo que en cada caso establezca la normativa aduanera”.

Así, como se apuntaba, una vez visto a grandes rasgos el concepto de obligado tributario y su diferenciación del de sujeto pasivo, resulta conveniente valorar las especialidades que presentan algunas entidades que pueden ser catalogadas como tales (especialmente las entidades sin personalidad jurídica y las entidades públicas), si bien, con carácter previo, procede dedicar un breve apartado al papel que juega la solidaridad en el caso que varios sujetos realicen un mismo hecho imponible.

La legalidad de los sujetos pasivos

Recuérdese en este punto la indisponibilidad de los tributos tratada en el módulo “El hecho imponible”, en virtud de la cual, con independencia de los efectos jurídico-privados de los pactos o convenios entre particulares que puedan afectar a cualquiera de sus elementos, nunca tendrán efectos ante la Administración (artículo 17.5 de la LGT).

2.3. La solidaridad de los obligados tributarios

A diferencia del Derecho privado⁵ (que presume la mancomunidad en caso de concurrencia de deudores), el artículo 35.7 de la LGT establece que **“la concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados** frente a la Administración Tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa”.

⁽⁵⁾Artículo 188 del CC.

Con base en tales previsiones, procede destacar, en primer lugar, que la LGT habla de “presupuesto de una obligación” y no de “hecho imponible”, lo que supone que dicha solidaridad se producirá cuando se encuentren varios obligados tributarios en cualquier supuesto fáctico que dé lugar a uno o varios deberes tributarios (“todas las prestaciones”). Por consiguiente, sus efectos no solo se limitan al pago de la cuota tributaria, sino que se extienden a cualquier obligación derivada del presupuesto en el que se haya producido la concurrencia, aunque, obviamente, no abarcarán las demás obligaciones del correspondiente tributo que no hayan surgido del mencionado supuesto o que no sean instrumentales de las mismas.

Así pues, todos los sujetos que se encuentren en tales situaciones deberán responder de la totalidad de obligaciones que surjan, de manera que, sin perjuicio de las acciones de repercusión que puedan ejercer entre ellos (las denominadas acciones de regreso, que se tramitan en la jurisdicción civil), la Administración podrá dirigirse indistintamente a cualquiera de los mismos y exigirle la integridad de los correspondientes deberes.

No obstante, deben destacarse en este punto las últimas previsiones del artículo 35.7 de la LGT, el cual, después de señalar que las leyes podrán establecer otros supuestos de solidaridad, establece que, “cuando la Administración solo conozca la identidad de un titular, practicará y notificará las liquidaciones tributarias a nombre del mismo, quien vendrá obligado a satisfacerlas si no solicita su división. A tal efecto, para que proceda la división será indispensable que el solicitante facilite los datos personales y el domicilio de los restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho transmitido”.

Así, y aunque tales previsiones contradicen la auténtica esencia de unidad de la solidaridad, la LGT ha optado por abrir la posibilidad de que los obligados tributarios puedan responder de solo una parte de las obligaciones que correspondan a cambio de que identifiquen los demás obligados, lo cual no tiene otra finalidad que la de tratar de evitar controversias y aumentar la efectividad en el cumplimiento de tales deberes.

Cita

Al respecto, el artículo 106.1 del RGGIT establece que “en tales supuestos, las actuaciones y procedimientos podrán realizarse con cualquiera de los obligados tributarios que concurren en el presupuesto de hecho de la obligación objeto de las actuaciones o procedimientos”.

En cualquier caso, y por contrapartida, debe destacarse que las actuaciones que realice cualquier obligado también tendrán efectos para el resto, los cuales quedarán liberados en caso de que uno haya cumplido los correspondientes deberes.

Finalmente, antes de entrar a analizar las principales figuras subjetivas que componen los obligados tributarios, procede cerrar este segundo apartado apuntando las principales especialidades que presentan 2 clases de sujetos que podrán ser consideradas como tales, ya que, como se apuntaba, además de las personas físicas y jurídicas, podrán ser obligados tributarios determinados entes sin personalidad jurídica y los entes públicos.

2.4. Los entes sin personalidad jurídica

Como señala el artículo 35.4 de la LGT, tendrán la consideración de obligados tributarios las herencias yacentes, las comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, aunque se limita su procedencia a que así se prevea expresamente por normas con rango de ley⁶.

⁽⁶⁾Artículo 35.4 de la LGT.

Así pues, con tales previsiones, la LGT abre la posibilidad de que las leyes reguladoras de cada tributo puedan dar la condición de obligados tributarios a las mencionadas entidades sin personalidad jurídica, de forma que no realiza un reconocimiento genérico sino una habilitación para que, en aquellos casos en los que se considere conveniente, se les pueda dar tal consideración.

Sin embargo, obsérvese que, si bien respecto a las herencias yacentes y a las comunidades de bienes la LGT hace referencia a entes concretos, no ocurre lo mismo en relación con las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, sino que en tales casos se limita a enumerar unos criterios genéricos a los que se podrá acoger el legislador (o la Administración tributaria) realizando la oportuna interpretación (ya que en los tributos en los que se reconoce a dichas entidades como obligados tributarios se remite a las previstas en el artículo 35.4 de la LGT).

En cualquier caso, de lo que no cabe duda es que su sujeción a los tributos será como la de cualquier otro obligado tributario, considerando, si se les reconoce como contribuyentes, que realizan el hecho imponible de modo unitario o, en los demás casos, que quedan obligadas a cumplir las obligaciones pertinentes (es decir, entendiendo que existe **una sola relación jurídico-tributaria**, y no varias solidarias, entre la entidad en cuestión y la Administración).

Remisiones al artículo 35.4 de la LGT

Dicha remisión se realiza tanto en sentido negativo como positivo, dado que, por ejemplo, el artículo 8 de la de la LIRPF señala expresamente que “no tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”.

De todos modos, cabe destacar en este punto el artículo 42.1.b) de la LGT, en el cual se señala que los partícipes o cotitulares de las entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la misma Ley serán responsables solidarios en proporción a sus respectivas participaciones respecto a las obligaciones tributarias materiales de las mismas, si bien, considerando que su responsabilidad se limita en función de sus participaciones y que no se predica respecto a la totalidad de la deuda correspondiente, cierto es que su calificación de solidaria resulta esencialmente impropia.

2.5. Los entes públicos

Por último, como se señalaba, procede dedicar un breve apartado a destacar la singularidad de los entes públicos en cuanto a obligados tributarios, en tanto que el planteamiento de si pueden estar sujetos a sus propios tributos o a los tributos de otros entes públicos no ha generado opiniones unánimes.

Sin embargo, cierto es que actualmente la personalidad jurídica diferenciada de los entes públicos dependientes de las administraciones implica el mantenimiento de relaciones jurídicas entre ambos, del mismo modo que son inevitables en las actuaciones de la Administración regidas por el derecho privado o en las que realiza actuando en el mercado en sede de igualdad con los otros productores privados.

Así, desde este punto de vista, nada impediría que uno de estos vínculos jurídicos fuera una relación tributaria, lo que resulta especialmente evidente en el último supuesto descrito (ya que la Administración actúa a través de entidades que gozan de patrimonio propio e ingresos privativos y, lejos de privilegios y potestades, lleva a cabo su actividad en sede de igualdad con los demás operadores).

Por ello, y considerando el pleno sometimiento al derecho con el que deben actuar los entes públicos, parece evidente que, además de los tributos propios, también podrán encontrarse sujetos a los tributos de otras administraciones.

De hecho, así se desprende directamente de la Disposición adicional séptima de la LGT, en tanto que, además de contemplar la sujeción tributaria de las entidades dependientes de las CC. AA. y las corporaciones locales, designa, entre otros, a estas últimas como responsables solidarias de sus deudas tributarias⁷.

Igualmente, la aptitud de los entes públicos al respecto también se reconoce en la regulación de los distintos tributos municipales que realiza el TRLRHL, remarcando incluso la sujeción de las administraciones autonómicas y de la AEAT, si bien es cierto que, en determinados casos, se les exime (lo mismo que

Diferenciación de solidaridad entre obligados tributarios y las entidades sin personalidad jurídica

Mientras que la concurrencia de obligados tributarios en el presupuesto fáctico de una obligación comporta su solidaridad a la hora de cumplir con los deberes derivados de la misma (es decir, que todos ellos formarán el lado pasivo de la relación que nazca con la Administración tributaria y responderán de la totalidad de las obligaciones que surjan), en el caso de los entes sin personalidad jurídica hay un único obligado tributario como tal y una única relación con la Administración (sin que los partícipes o cotitulares sean parte de la misma).

⁽⁷⁾ Disposición adicional séptima de la LGT.

ocurre en el IS, ya que el artículo 9 del TRLIS, aun reconociéndolos sujetos del impuesto, exime del mismo al Estado, las CC. AA., las corporaciones locales, el Banco de España, los organismos autónomos y otros).

Así pues, no hay duda de que los entes públicos se encuentran sujetos a los tributos, tal y como se podrá comprobar también al analizar la compensación en el módulo “La extinción de la deuda tributaria” en cuanto a forma de extinción de la deuda tributaria.

Cerrando con tales consideraciones la configuración de los obligados tributarios y su regulación general, procede ahora entrar a analizar con detalle las principales figuras subjetivas por las que se componen, si bien, antes de entrar en su estudio, resulta conveniente dedicar un breve apartado al análisis de la capacidad de obrar en el ámbito tributario, a la posibilidad de representación y a la regulación del domicilio fiscal (y es que, teniendo en cuenta que dicho módulo se encuentra dedicado a los sujetos del tributo, el trato de estos temas fundamentales en sus relaciones con la Administración resulta de gran necesidad).

Ved también

Al respecto, véase el subapartado “La compensación de deudas de entidades públicas” del módulo “La extinción de la deuda tributaria” de la asignatura.

3. La capacidad de obrar y la representación en el ámbito tributario

3.1. La capacidad de obrar

En términos similares al artículo 30 de la LRJPAC, el artículo 44 de la LGT es el que regula la capacidad de obrar en el ámbito tributario, es decir, la aptitud de los obligados tributarios para ejercer y cumplir por sí mismos los derechos y deberes de los que son titulares.

Por consiguiente, a grandes rasgos, puede definirse la **capacidad de obrar como la facultad de las personas para realizar actos con eficacia jurídica**⁸.

⁽⁸⁾Artículo 44 de la LGT.

Así, teniendo en cuenta las consecuencias que pueden acarrear los actos con eficacia jurídica, no es de extrañar que **la capacidad de obrar se encuentre normativamente detallada y protegida**, excluyéndose de este modo de la autonomía de la voluntad.

En concreto, siguiendo las previsiones del citado artículo 44, para conocer las personas que poseerán capacidad de obrar en el ámbito tributario hay que recurrir a la normativa civil, y es que esta la reconoce expresamente a **“las personas que la tengan conforme a derecho”** (o, dicho de otro modo, a las personas físicas que, en principio, hayan obtenido la mayoría de edad y no se encuentren legalmente incapacitadas y a las personas jurídicas conforme a las reglas de su constitución –aunque, por razones obvias, deberán actuar a través de las personas que ostenten la titularidad de los órganos a los que corresponda la competencia para realizar cada actuación⁹–).

⁽⁹⁾Artículo 45.2 de la LGT.

Seguidamente, el mencionado artículo 44 señala que tendrán capacidad de obrar **los menores de edad y los incapacitados en las relaciones tributarias derivadas de las actividades cuyo ejercicio por sí mismo les permita el ordenamiento jurídico** (es decir, sin la asistencia de la persona que ejerza la patria potestad, la tutela, la curatela o la defensa judicial), y es que, teniendo en cuenta que la citada capacidad es del todo contingente (ya que depende de muchas variables como la edad, la madurez intelectual o la habilidad de autogobierno), puede darse el caso que simplemente se restrinja respecto a determinadas facultades. No obstante, y como es lógico, el artículo 44 cierra

sus previsiones excluyendo la capacidad de obrar a los menores incapacitados cuando la extensión de la incapacitación afecte al ejercicio y defensa de los derechos e intereses de que se trate.

3.2. La representación en el ámbito tributario

Una vez vista la capacidad de obrar en el ámbito tributario, debe puntualizarse que, a pesar de que se encuentre excluida de la autonomía de la voluntad, los obligados tributarios que la tengan reconocida podrán decidir actuar por medio de un representante (artículos 45 a 47 de la LGT), lo cual, en el caso de los sujetos que no la posean, será un imperativo para que puedan llevar a cabo sus actuaciones.

3.2.1. La representación legal

Tal como establece el artículo 45.1 de la LGT, las personas que carezcan de capacidad de obrar actuarán por medio de sus representantes legales, de modo que serán estos últimos los que suplan su carencia.

Sin embargo, tras dichas previsiones generales, el artículo 45 simplemente se limita a determinar los representantes de las personas jurídicas y de las entidades sin personalidad jurídica contempladas en el artículo 34.5 de la LGT, por lo que parece que, excepto en lo que respecta a tales previsiones, será de aplicación el derecho común.

Así pues, la LGT solo concreta que, en el caso de las personas jurídicas, actuarán las personas que ostenten, en el momento en que se produzcan las actuaciones tributarias correspondientes, la titularidad de los órganos a quienes corresponda su representación (ya sea por disposición de la Ley o por acuerdo válidamente adoptado), mientras que por las entidades sin personalidad jurídica actuará en su representación el sujeto que la ostente, siempre que la acredite fehacientemente y, de no haberse designado representante, el que aparentemente ejerza la gestión o dirección o, en su defecto, cualquiera de sus miembros o partícipes¹⁰.

⁽¹⁰⁾Artículo 45 de la LGT.

3.2.2. La representación voluntaria

Por lo que respecta a la **representación voluntaria**, es el artículo 46 de la LGT el que aborda su regulación, admitiéndola con carácter general para todos los obligados tributarios con capacidad de obrar y, a diferencia de la LRJPAC y del derecho común, entendiéndola subsistente salvo manifestación en contrario del representado (es decir, que una vez comunicada, las sucesivas actuaciones administrativas se entenderán con el representante –a no ser, obviamente, que se manifieste lo contrario–).

En relación con sus aspectos formales, la LGT los establece de forma muy flexible, estableciendo incluso que, **cuando concurren varios titulares en una misma obligación tributaria, salvo que se produzca manifestación expresa en contrario, se presumirá otorgada la representación a cualquiera de ellos** (aunque exige que la liquidación que resulte de dichas actuaciones deberá ser notificada a todos los titulares de la obligación). Asimismo, y con carácter general, **también podrá entenderse presumida en los actos de mero trámite**¹¹.

La determinación de los actos de trámite a los efectos de la representación

Al respecto, como ha reiterado abundante jurisprudencia, conviene destacar que, a la hora de valorar la necesidad de acreditación de la representación tributaria, no puede entenderse que los actos de trámite son todos aquellos que no sean resolutorios de procedimientos, ya que hay muchas de estas actuaciones que, sin ir más lejos, pueden generar derechos u obligaciones o comportar la renuncia a los mismos. Este es el caso, por ejemplo, de las actas en conformidad de los procedimientos inspectores, ya que, si bien el acto final será la liquidación derivada de la misma, comporta la renuncia de derechos. Al respecto, pueden verse, entre otras, las STSJ de Cataluña de 15 y 24 de octubre del 2007 o, con carácter general, las STS de 14 de febrero del 2000 o de 18 de octubre del 2010).

De hecho, el artículo 46 únicamente exige su **debida acreditación expresa para la realización de determinados trámites concretos**, ya sea por cualquier medio válido en derecho que deje constancia fidedigna (admitiéndose, al respecto, los documentos normalizados de representación que apruebe la Administración tributaria para determinados procedimientos) o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente (el denominado *apud acta*).

De todos modos, cierto es que en el apartado 4 también se especifica que, cuando los representantes presenten algún documento a través de medios telemáticos, podrán verse obligados a acreditar su debida representación en cualquier momento, y es que, como añade el apartado 5, más allá de los casos descritos, también se podrá exigir la acreditación de la representación a través de la forma que reglamentariamente se determine.

No obstante, procede destacar que el artículo 46 cierra sus previsiones incorporando el **principio general de subsanación**, estableciendo que, en caso de falta o insuficiencia del poder de representación, el órgano administrativo

⁽¹¹⁾ Apartados 3 y 6 del artículo 46 de la LGT.

Trámites que exigen una acreditación especial

En concreto, los trámites que requieren que se acredite la representación voluntaria por cualquier medio que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado son los siguientes: interponer recursos o reclamaciones o desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones, solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos y en los restantes supuestos en los que sea necesaria la firma del obligado tributario en los procedimientos regulados en los títulos III, IV y V. (artículo 46.2 de la LGT)

⁽¹²⁾ Artículo 46.7 de la LGT.

competente deberá conceder un plazo de 10 días para que se aporte o corrija el defecto, de forma que, por sí mismas, dichas causas no impedirán que se tenga por realizado el acto de que se trate¹².

Sin embargo, a pesar de dichas exigencias de acreditación, cierto es que la LGT no establece requisitos específicos en relación con el representante (ya que simplemente se sobreentiende que deberá tener la capacidad de obrar necesaria) ni limitaciones objetivas o subjetivas relativas a su actuación (más allá de la prohibición general que excluye la representación respecto a los derechos personalísimos), de forma que puede entenderse que la representación voluntaria podrá extenderse a todos los actos y trámites que libremente decida el representado (respetando, eso sí, aquellas previsiones específicas que, en relación con determinados procedimientos concretos, se puedan establecer).

Lectura recomendada

Al respecto, pueden verse, entre otras, las previsiones concretas que establece el artículo 142.3 de la LGT en relación con el procedimiento inspector o las del artículo 232.4 respecto a las reclamaciones económico-administrativas.

Finalmente, puede señalarse un último tipo de representación que se encontraría a caballo entre la legal y la voluntaria, y es que el artículo 47 de la LGT obliga a determinados obligados tributarios a que, a los efectos de entablar sus relaciones con la Administración tributaria, nombren a un representante que podrá ser libremente designado. Sin embargo, cierto es que esta **representación mixta** se encuentra limitada a los **obligados tributarios que no residan en España**, los cuales deberán designar el mencionado representante con domicilio en territorio español cuando operen en el mismo a través de un establecimiento permanente, cuando así lo establezca expresamente la normativa tributaria o cuando, por las características de la operación o actividad realizada o por la cuantía de la renta obtenida, así lo requiera la Administración tributaria¹³.

⁽¹³⁾ Artículo 47 de la LGT.

No obstante, más allá de dichas previsiones generales, la LGT se limita a remitir a la normativa reguladora de los tributos la determinación de los diferentes supuestos en los que será exigible y el desarrollo de cómo se deberá comunicar a la Administración tributaria, lo cual, como es lógico, ha sido básicamente abordado por la normativa del IRNR. Sin embargo, el TRIRNR simplemente ha concretado dos nuevos supuestos obligatorios para la designación de representante: siempre que se desarrollen actividades económicas en España sin que medie establecimiento permanente y cuando operen en España entidades en régimen de atribución de rentas¹⁴.

⁽¹⁴⁾ Artículos 24.2 y 38 del TRIRNR.

Más allá de tales previsiones, el artículo 10 del TRIRNR reproduce las previsiones generales contempladas en el artículo 47 de la LGT, añadiendo únicamente que, si los obligados tributarios no cumplen con su deber de comunicar el representante designado a la Administración, aparte de cometer una infracción tributaria grave sancionada con una multa pecuniaria fija de 2.000 euros, se podrá considerar como tal el representante del establecimiento permanente

⁽¹⁵⁾ Artículo 10 del TRIRNR.

que figure en el Registro Mercantil o, si no se hubiese nombrado o inscrito o fuera una persona distinta de la que está facultada para contratar en nombre de los obligados tributarios, se podrá entender que es esta última¹⁵.

3.3. El domicilio fiscal

Antes de entrar en el estudio de la sucesión de la deuda tributaria, procede cerrar este apartado dedicado a cuestiones generales relacionadas con los sujetos del tributo con un breve análisis del domicilio fiscal, y es que, teniendo en cuenta los relevantes efectos de su determinación (ya sea para conocer la competencia territorial de los órganos administrativos, para la práctica de notificaciones o para realizar actuaciones de comprobación o inspección), merece una atención especial.

Así, según el artículo 48.1 de la LGT, el “**domicilio fiscal** es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria¹⁶”.

⁽¹⁶⁾Artículo 48.1 de la LGT.

No obstante, teniendo en cuenta la variedad de figuras que se engloban bajo la categoría de “obligados tributarios” y las diferentes circunstancias en las que se puedan encontrar, resulta evidente que su determinación no siempre será la misma, tal y como se desprende del apartado 2 del mismo artículo 48¹⁷.

⁽¹⁷⁾Artículo 48.2 de la LGT.

Así, de acuerdo con el mencionado precepto, el domicilio fiscal será:

1) En el caso de las **personas físicas**, el lugar donde tengan su residencia habitual, la cual, según el artículo 9 de la LIRPE, es el sitio en el que permanezcan, continua o alternativamente, más de 183 días al año o donde radique el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. De hecho, en términos similares a las últimas previsiones del citado artículo de la LIRPE, el artículo 48.1 de la LGT prosigue señalando que, cuando las personas físicas desarrollen principalmente actividades económicas, la Administración tributaria, en los términos reglamentariamente establecidos, podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas o, si no se pudiera determinar, el lugar en el que radique el mayor valor del inmovilizado en el que se realicen.

2) En relación con las **personas jurídicas**, el lugar en el que se encuentre efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios, sea o no su domicilio social. Sin embargo, igual que ocurre con las personas físicas, si este no se pudiera determinar, será el lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

3) Por lo que respecta a las **entidades sin personalidad jurídica previstas en el artículo 35.4 de la LGT**, el artículo 48.2 se remite a los criterios establecidos para las personas jurídicas.

4) Finalmente, para las **personas o entidades no residentes en España**, el mismo precepto determina, en primer lugar, que el domicilio fiscal será aquel que fije la normativa reguladora de cada tributo. Sin embargo, si no se encontrara previsto, será el domicilio de su representante o, en el caso de que operen en España mediante establecimiento permanente, será el que resulte de aplicar al mismo las reglas establecidas respecto a las personas físicas y jurídicas.

Tal y como se apuntaba, los efectos tributarios que derivan de la correcta determinación del domicilio fiscal son de gran relevancia, por lo que no es de extrañar que cada Administración, en relación con los tributos cuya gestión le compete, pueda comprobarlo y rectificarlo y que la LGT haya establecido la comunicación específica del mismo y de cualquier cambio que experimente a la Administración tributaria como un **deber de los obligados tributarios**¹⁸.

Asimismo, con el fin de velar por su continua actualización, el artículo 2.3 del RGGIT ha establecido la **obligación de las administraciones tributarias** de las CC. AA. y de las ciudades con estatuto de autonomía de **comunicar** con periodicidad mensual a la AEAT la **información censal** de la que dispongan a efectos de consolidarla, del mismo modo que obliga a la AEAT a informarles con periodicidad mensual de las variaciones de los datos que se encuentren incluidos en el Censo de Obligados Tributarios.

No obstante, a pesar de las competencias de comprobación del domicilio fiscal que tiene la Administración tributaria y de las mencionadas **obligaciones de intracomunicación**, **procede dejar claro que en ningún caso pueden suplir el deber de los obligados tributarios de informar del cambio de domicilio**, y es que, además de que así lo establece expresamente el artículo 17.3 de la LGT (“el cambio de domicilio fiscal no producirá efectos frente a la Administración Tributaria hasta que se cumpla con dicho deber de comunicación”), el artículo 198 de la LGT tipifica su incumplimiento como un supuesto específico de infracción tributaria.

Además, parece desprenderse incluso que dicha comunicación deberá hacerse a cada administración tributaria, en tanto que el apartado 3 del artículo 17 del RGGIT señala que “la comunicación del nuevo domicilio fiscal surtirá plenos efectos desde su presentación respecto a la Administración Tributaria a la que se le hubiese comunicado”. Asimismo, el apartado 4 del mencionado precepto prevé que “la comunicación del cambio del domicilio fiscal a la Administración Tributaria del Estado producirá efectos respecto de las administraciones tributarias de las comunidades autónomas y ciudades con estatuto de autonomía solo desde el momento en que estas últimas tengan conocimiento del mismo”, aunque, de conformidad con el citado deber administrativo previsto

⁽¹⁸⁾ Artículo 48.3 de la LGT y 17 del RGGIT.

La relevancia del domicilio fiscal

Prueba de su importancia a lo largo de toda la aplicación de los tributos se encuentra en el artículo 110 de la LGT, el cual señala el domicilio fiscal como uno de los lugares en el que se podrá practicar cualquier notificación tributaria.

La necesaria comunicación de los cambios en el domicilio fiscal por parte de los obligados tributarios

Al respecto, procede señalar que la comunicación del cambio de domicilio a los efectos del padrón municipal o de otros registros administrativos tampoco sustituye el deber de los obligados de informar de las modificaciones que experimente su domicilio, tal y como han señalado sentencias como la STS de 28 de mayo del 2001.

en el artículo 2.3 del RGGIT, cierto es que podrá entenderse que estas han tenido el conocimiento necesario transcurrido un mes desde la comunicación a la AEAT.

Finalmente, cabe destacar que la eventual sanción no será el único efecto relevante que podrá tener lugar ante la falta de cumplimiento del mencionado deber de información de los obligados tributarios, sino que, como señala el artículo 17.3 de la LGT, en tales supuestos podrán considerarse válidas las notificaciones y actuaciones realizadas en el domicilio anterior e incluso se establece que **“los procedimientos que se hayan iniciado de oficio antes de la comunicación de dicho cambio, puedan continuar tramitándose por el órgano correspondiente al domicilio inicial”**.

4. Los sujetos pasivos

Tal y como se ha señalado, los sujetos pasivos del tributo se conforman por el contribuyente y el sustituto del mismo, figuras que, sin lugar a dudas, son las más importantes dentro de las que configuran los obligados tributarios (especialmente la primera, en tanto que es la única que resulta imprescindible para la configuración de cualquier tributo).

4.1. El contribuyente

De conformidad con el artículo 36.2 de la LGT, “es **contribuyente** el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible”, aunque, teniendo en cuenta las características del hecho imponible, será el que lo realice o el que se encuentre en las circunstancias previstas en el mismo¹⁹.

⁽¹⁹⁾ Artículo 36.2 de la LGT.

Así pues, el contribuyente será el titular de la capacidad económica manifestada en el hecho imponible imprescindible para la imposición del tributo, por lo que, en principio, será él el gravado por el mismo (quedando obligado a cumplir ante la Hacienda pública la obligación tributaria principal y los demás deberes que deriven de la misma).

Al respecto, y aunque sea el sujeto que haya realizado el hecho imponible, conviene remarcar que será el gravado por el correspondiente tributo únicamente en un principio, ya que, como señala el artículo 36.1 de la LGT, “no perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa”. De igual modo, tampoco la perderá si acaba pagando la obligación tributaria principal otro sujeto, como el sustituto o un responsable²⁰.

⁽²⁰⁾ Artículo 36.2 de la LGT.

La desvinculación de la condición de contribuyente de la posibilidad de repercusión

En este punto, como se señalaba, es importante remarcar que, aunque el contribuyente pueda repercutir la cuota tributaria a otro sujeto, nunca perderá su condición, de modo que, a pesar de que no soporte la citada carga, sí que deberá hacerse cargo de las demás obligaciones que deriven de la misma y de los recargos, intereses, sanciones u otras prestaciones que puedan proceder en relación con la obligación tributaria principal (quedando el repercutido totalmente al margen de los mismos).

Asimismo, como se apuntaba, también se desprende de las previsiones del mencionado precepto (así como de las del 8.c) de la LGT) que su determinación deberá venir preestablecida por normas con rango de ley, de modo que no es tan importante quién realice o se encuentre en las circunstancias descritas por el hecho imponible, sino quién señala la Ley.

La determinación legal del contribuyente

Esta determinación es realmente importante en los casos en los que el hecho imponible es realizado por distintos sujetos en igual medida, como puede ser el caso del gravamen de TPO. Aquí, tanto el transmitente como el adquirente realizan las operaciones gravadas, por lo que resulta necesario que el TRITPAJ puntualice quién será el contribuyente (lo que realiza en el art 8.a) señalando al adquirente).

Finalmente, procede recordar que, en tanto que los sujetos pasivos (contribuyente y sustituto) son parte de los obligados tributarios regulados en el artículo 35 de la LGT, podrán formar parte de dicha categoría las personas físicas y jurídicas, así como determinadas entidades sin personalidad jurídica, e incluso, como se ha visto, las entidades públicas.

4.2. El sustituto del contribuyente

La segunda de las figuras que conforman los sujetos pasivos es la del sustituto del contribuyente, si bien, a diferencia de la importancia de la del contribuyente, cierto es que se prevé en muy pocos tributos (ya que se ha ido viendo desplazada por la figura del retenedor).

De conformidad con el artículo 36.3, es **sustituto del contribuyente** “el sujeto pasivo que, por imposición de la Ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma”, si bien “podrá exigir al contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la Ley señale otra cosa²¹”.

⁽²¹⁾Artículo 36.3 de la LGT.

Así, parece que el rasgo definitorio de dicha figura es que el sustituto se coloca en la posición del contribuyente y deberá hacerse cargo de todos los deberes materiales y formales derivados de la obligación tributaria principal, quedando como único sujeto vinculado ante la Hacienda pública.

La singularidad de la figura del sustituto

Como se apuntaba, cierto es que en la actualidad la figura del sustituto se ha ido viendo desplazada por la del retenedor, aunque, a pesar de las similitudes que presentan, son completamente independientes. En este sentido, la principal diferencia radica en que en la sustitución el contribuyente deja de tener relación alguna con la Administración respecto al tributo en cuestión, mientras que en la retención seguirá obligado a presentar la correspondiente declaración al ingreso de la cantidad resultante y a cumplir con los deberes formales que procedan.

No obstante, como añade el último párrafo del artículo 36.3 de la LGT, el sustituto podrá exigir al contribuyente el importe de las obligaciones materiales satisfechas salvo que la Ley disponga otra cosa, lo cual, aunque resulte absolutamente lógico (en tanto que la capacidad económica gravada es la del contribuyente), debe remarcar que se prevé como posibilidad. Asimismo, debe destacarse que, conforme a tales previsiones, solo la Ley podrá impedir tal posibilidad, siendo en principio nulas las cláusulas privadas que puedan pactarse a tal efecto.

Así, igual que en el caso de los contribuyentes, la determinación del sujeto pasivo deberá venir determinada por normas con rango legal, de modo que, en los casos en los que se prevea, la Ley deberá contemplar un supuesto de hecho del que nacerá la imposición del tributo y un presupuesto fáctico diferente que dará lugar al nacimiento de dicha figura.

La previsión legal de los sustitutos

Actualmente, dicha figura únicamente se contempla en el caso de los IIEE (artículo 8.2 de la LIE), en el ICICO (artículo 101.2 del TRLRHL) y en cuatro supuestos respecto a los que se pueden establecer tasas (artículo 23.2 del TRLRHL). Sin embargo, únicamente se contempla de forma expresa la posibilidad de repercusión en uno de estos últimos supuestos, al prever que “tendrán la condición de sustitutos del contribuyente (...) en las tasas establecidas por razón de servicios o actividades que beneficien o afecten a los ocupantes de viviendas o locales, los propietarios de dichos inmuebles, quienes podrán repercutir, en su caso, las cuotas sobre los respectivos beneficiarios”. (art. 23.2 del TRLRHL).

5. El retenedor y los demás obligados a realizar pagos a cuenta

Tras el contribuyente y el sustituto del mismo, la siguiente figura que enumera el artículo 35.2 de la LGT es la de los obligados a realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal, los cuales, de conformidad con los artículos 23 y 37 de la misma, serán los **retenedores** los obligados a realizar pagos fraccionados y los obligados a practicar ingresos a cuenta.

5.1. El retenedor

Sin lugar a dudas, la figura más importante dentro de los obligados a realizar pagos a cuenta es la de los **retenedores**, la cual apareció tras la reforma de la imposición directa sobre la renta (esencialmente a través del IRPE, el IRNR y el IS). En este sentido, en tanto que el período impositivo de dichos tributos es de un año y que su devengo se produce al final del mismo, se creó la posibilidad de realizar ingresos anticipados, estableciendo técnicas de retención en la fuente de determinadas categorías de rendimientos a cargo del pagador de los mismos. De este modo, el pagador se encuentra con la obligación de retener parte de los ingresos que satisface y de declararlos e ingresarlos directamente a la Hacienda pública a cuenta del perceptor (que es el contribuyente de los citados impuestos y que, como tal, deberá soportar la retención), de manera que, así, además conseguir un mayor y mejor control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, la Administración tributaria consigue tener liquidez a lo largo de todo el año.

Por consiguiente, como señala el artículo 37.2 de la LGT, puede definirse la figura del **retenedor** como “la persona o entidad a quien la Ley de cada tributo impone la obligación de detraer e ingresar en la Administración tributaria, con ocasión de los pagos que deba realizar a otros obligados tributarios, una parte de su importe a cuenta del tributo que corresponda a estos²²”.

Así pues, como se desprende de la propia definición, el retenedor deberá cumplir, por un lado, con la obligación de retener parte de los pagos que realice, ingresando, por el otro lado, dicha cuantía a la Hacienda pública. No obstante, téngase en cuenta que también deberá cumplir con una serie de obligaciones formales derivadas de tales deberes, en tanto que, además de formalizar la retención practicada en la correspondiente declaración tributaria de carácter mensual y comunicarla a los contribuyentes (ofreciéndoles, además, la acreditación pertinente para su futura deducción a la hora de calcular la obligación

Lectura recomendada

Véase un ejemplo de regulación de las obligaciones de retención en el artículo 99 de la LIRPF.

⁽²²⁾ Artículo 37.2 de la LGT.

tributaria principal), tendrá que presentar el pertinente resumen anual de las diferentes retenciones realizadas y estará obligado a conservar la documentación correspondiente a las mismas.

En concreto, las retenciones se calculan de acuerdo con lo establecido por la Ley en cada caso, ya sea aplicando al importe monetario pagado un **porcentaje fijo** (como ocurre, por ejemplo, con los rendimientos del capital mobiliario en el IRPF²³) o utilizando un **porcentaje calculado** en función de diversos elementos que hacen referencia a las circunstancias personales y familiares del contribuyente (como es el caso de los rendimientos del trabajo personal en el IRPF²⁴).

(23) Artículo 101.4 de la LIRPF.

(24) Artículo 101.1 de la LIRPF.

Por su parte, los contribuyentes a los que se practiquen tales retenciones también se encuentran legalmente obligados a facilitar los datos necesarios al retenedor para su correcto cálculo, del mismo modo que, como es obvio, deberán soportar su práctica siempre que sea conforme a derecho (ya que, si no están conformes con las mismas, podrán requerir al retenedor que regularice su situación, podrán esperar a hacerlo en su futura declaración del impuesto o, si consideran que el tipo que aplica el retenedor es improcedente, podrán interponer una reclamación económico-administrativa a través del procedimiento especial a tal efecto).

5.2. Los demás obligados a realizar pagos a cuenta

Junto a los retenedores, el artículo 37 de la LGT señala que también estarán obligados a realizar pagos a cuenta los obligados a realizar pagos fraccionados y los obligados a practicar ingresos a cuenta.

En concreto, el primer apartado 37 de la LGT establece que será **obligado a realizar pagos fraccionados** el contribuyente a quien la Ley de cada tributo imponga la obligación de ingresar cantidades a cuenta de la obligación tributaria principal con anterioridad a que esta resulte exigible, por lo que, conforme a dicha definición, solo los contribuyentes podrán formar parte de esta figura²⁵.

(25) Artículo 37.1 de la LGT.

En la práctica, dicha obligación únicamente se impone a los sujetos que realizan actividades económicas (es decir, empresarios y profesionales), obligándoles a ingresar parte de los rendimientos de las mismas (también calculado mediante un porcentaje) durante el período impositivo del tributo que los grave.

Lectura recomendada

Véase un ejemplo de regulación de dichas obligaciones en el artículo 23 del TRIRNR.

Por su parte, el artículo 37.3 de la LGT concreta que será **obligado a practicar ingresos a cuenta** la persona o entidad que satisfaga rentas en especie o dinerarias a quien la Ley imponga la obligación de realizar ingresos a cuenta de cualquier tributo, de modo que, a diferencia de los obligados a realizar pagos fraccionados, los pagos se realizarán a cuenta de la obligación tributaria principal de un tercero²⁶.

⁽²⁶⁾ Artículo 37.3 de la LGT.

A primera vista, considerando que deberá realizar los ingresos a cuenta el pagador de los citados rendimientos, parece que dicha figura coincide con la del retenedor, si bien las principales diferencias se encuentran en relación con las rentas en especie.

Lectura recomendada

Véase un ejemplo de regulación de dichas obligaciones en el artículo 140 del TRLIS.

En tales casos, al no haber prestación en dinero, no se puede sustraer la cantidad a pagar a Hacienda aplicando un porcentaje a la retribución satisfecha, por lo que el sujeto que entrega la renta en especie deberá hacer una valoración dineraria de la misma y efectuar el correspondiente pago a la Administración tributaria.

Así, adicionalmente a la prestación satisfecha, deberá efectuar el correspondiente pago de la retención a la Hacienda pública, de modo que, a no ser que la repercute al sujeto gravado por la correspondiente obligación tributaria principal, ingresará, a diferencia de lo que ocurre en las retenciones, una cantidad extra.

Por último, procede destacar que las tres clases de obligaciones de pago a cuenta descritas, a pesar de estar vinculadas con la obligación principal de un tributo (ya que implican el pago anticipado de parte de la misma), suponen obligaciones completamente autónomas, y es que surgen de supuestos diferentes del hecho imponible, pueden ir a cargo de sujetos diferentes y tienen por objeto la realización de un ingreso anticipado. Así, y aunque su importe podrá deducirse de la cuota resultante de la obligación tributaria principal (pudiendo resultar una cantidad a ingresar o a devolver –artículo 23.2 de la LGT–), constituye una deuda tributaria por sí mismo.

La autonomía de las obligaciones de pago a cuenta

En concreto, igual que el artículo 17.3 de la LGT, el artículo 58.1 de la misma deja claro que tales obligaciones constituyen un deber por sí solas y que son independientes de la obligación tributaria principal, en tanto que señala que “la deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta”. De hecho, así lo manifiesta igualmente el artículo 23.1 de la LGT.

Por tanto, si un retenedor o un obligado a ingresar a cuenta no cumple con su deber, responderá por la falta de cumplimiento en nombre propio, y es que, aun en el caso de que el sujeto responsable de la obligación tributaria principal acabe ingresando su totalidad a la hora de liquidar la obligación, deberá hacerse cargo de los recargos, los intereses de demora y las eventuales sanciones que pudieran proceder (tanto por lo que respecta a la obligación material en sí como a las obligaciones formales derivadas de la misma).

La regularización del incumplimiento de la obligación de retener y de ingresar a cuenta y los límites a la doble imposición

En este punto, procede destacar la interpretación que ha venido manteniendo el TS en sentencias como la de 25 de abril del 2002 o la de 5 de marzo del 2008, según la cual la exigencia de la retención al retenedor cuando los sujetos pasivos ya hayan pagado la totalidad de la cuota tributaria correspondiente implica una clara, rotunda y abusiva doble imposición y un enriquecimiento injusto por parte de la Administración. No obstante, ello no impide que la Administración tributaria pueda exigir al retenedor los intereses, recargos y las posibles sanciones que pueda merecer, ya sea por no haber practicado la retención o por haberla practicado de modo cuantitativamente insuficiente.

6. Los responsables tributarios

6.1. Concepto

La siguiente figura tributaria a la que la LGT da la condición de obligado tributario es la de los **responsables**, los cuales, lejos de desplazar al sujeto pasivo o a los deudores principales de la relación tributaria y ocupar su posición (tal y como ocurre con los sustitutos del contribuyente), se colocan junto a ellos ocupando una posición accesorio, ya que a su lado siempre hay necesariamente un deudor que no ha pagado la deuda de la que es titular.

En concreto, como establece el artículo 41.1 de la LGT, “la Ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades”, añadiendo que, a estos efectos, “se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta ley”.

Por consiguiente, lo primero que deja claro la LGT es que la responsabilidad no puede provenir de un pacto o convenio entre particulares sino por previsión expresa de una norma con rango de ley, añadiendo que existen dos tipos de responsabilidad: la **solidaria** y la **subsidiaria**.

No obstante, en todo caso, **la responsabilidad alcanzará la totalidad de la deuda tributaria exigida al deudor principal en período voluntario**, sin perjuicio de que, una vez liquidada la deuda al responsable, este deba responder de los recargos, intereses de demora y demás costas que puedan derivar si no realiza el ingreso dentro de su período voluntario (el cual, de conformidad con el artículo 62.2, se abrirá con la liquidación de la misma²⁷).

Asimismo, en determinados supuestos concretos que se detallarán en los apartados siguientes, también podrá abarcar los intereses de demora y los recargos liquidados al deudor principal e incluso las sanciones derivadas de las infracciones tributarias cometidas por este, si bien la regla general es que las sanciones estarán exentas²⁸.

De todos modos, **en ningún caso la responsabilidad abarcará las obligaciones formales del tributo**, sino que se limitará, con más o menos extensión, a las prestaciones materiales derivadas del mismo, si bien es cierto que, a través

La accesividad del responsable

Los responsables tributarios siempre se colocan al lado del deudor principal de forma accesorio, es decir, que la Administración siempre exigirá la deuda tributaria a este último en primer lugar y de forma preferente. Así, solo se dirigirá contra el responsable si el deudor principal no cumple con su obligación de satisfacer la deuda.

⁽²⁷⁾ Artículo 41.3 de la LGT.

⁽²⁸⁾ Artículo 41.4 de la LGT.

⁽²⁹⁾ Artículo 41.6 de la LGT.

de la denominada acción de regreso, los responsables tendrán derecho a exigir el reembolso de las deudas a las que hayan tenido que hacer frente al deudor o deudores principales (lo cual se tramita en la jurisdicción civil²⁹).

Finalmente, otro rasgo común es que, entre los diferentes supuestos en los que se prevé que tendrá lugar la responsabilidad (los cuales no tienen que estar necesariamente en relación con el hecho imponible), se distinguen casos en los que la **responsabilidad será culposa** (es decir, derivada de una actuación antijurídica del responsable) y otros en la que será **objetiva** (es decir, que no hará falta que el responsable haya actuado con dolo o negligencia ni que haya cometido ningún tipo de comportamiento antijurídico), sin perjuicio de los problemas en relación con el principio de la personalidad de la pena que se pueden plantear en los casos en que la responsabilidad objetiva abarque las sanciones.

6.2. Clases

Como señala el artículo 41.1 de la LGT, **la responsabilidad podrá ser** de dos tipos, **solidaria o subsidiaria**, si bien, salvo precepto legal expreso en contrario, siempre será subsidiaria³⁰. Así, y a pesar de compartir parte de sus rasgos fundamentales y su extensión, cada tipo de responsabilidad conlleva un régimen jurídico diferente, por lo que conviene dedicar un breve apartado a cada uno de ellos.

⁽³⁰⁾Artículo 41.1 de la LGT.

Sin embargo, procede destacar ya de entrada que su principal diferencia se encuentra en si existe o no el denominado **beneficio de excusión** a favor del responsable, ya que, si bien el responsable solidario responde indistintamente con el deudor principal ante la falta de pago de este último en período voluntario, el responsable subsidiario solo responderá si el deudor principal y los eventuales responsables solidarios han sido declarados fallidos.

6.2.1. Los responsables solidarios

El artículo 42 de la LGT es el que regula la responsabilidad solidaria y establece los diferentes supuestos en los que podrá tener lugar, si bien, como señala expresamente, las leyes podrán prever otros presupuestos de hecho distintos.

En cualquier caso, el apartado 1 del mencionado artículo señala, en primer lugar, que serán **responsables solidarios** las personas o entidades que se encuentren en los siguientes supuestos³¹:

⁽³¹⁾Artículo 42.1 de la LGT.

1) Que sean **causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria**, caso en el que, además de ser responsables solidarios de la deuda principal, lo serán de la sanción.

2) Que sean **partícipes o cotitulares de las entidades sin personalidad jurídica** previstas en el artículo 35.4 de la LGT, supuesto en el que responderán solidariamente de las obligaciones materiales de la entidad en proporción a sus respectivas participaciones.

3) Que **adquieran por cualquier acto *inter vivos* la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas (ya que si lo adquirieran *mortis causa* no serían responsables sino sucesores)**, caso en el que responderán solidariamente de las obligaciones tributarias contraídas por el anterior titular derivadas de su ejercicio (incluyéndose las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar). No obstante, como se señala expresamente, dichas previsiones no serán aplicables a los adquirentes de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal.

En este último supuesto, la LGT trata de evitar que, mediante la transmisión de una explotación o actividad económica, se eluda el pago de los tributos devengados con cargo a la misma (por lo que solo tendrá lugar cuando, a pesar de que se adquieran elementos aislados, se continúe con la explotación o actividad), si bien el artículo 175.2 de la LGT permite que el adquirente, previa la conformidad del titular en el momento de la transmisión, **limite su responsabilidad solidaria** solicitando a la Administración la **certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades** tributarias derivadas del ejercicio de la concreta explotación o actividad³².

Así, siempre que dicha certificación se expida en el plazo de tres meses desde su solicitud, el adquirente solo responderá de las deudas, sanciones y responsabilidades contenidas en la misma, de modo que, si no se mencionan o si se emitiera la certificación fuera de plazo, el adquirente quedará exento de la mencionada responsabilidad. No obstante, como señala expresamente el propio precepto, cuando el adquirente no solicite dicho certificado, la responsabilidad alcanzará también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.

Por su parte, el apartado 2 del artículo 42 contempla otros supuestos en los que también tendrá lugar la responsabilidad solidaria (en los cuales se pretende dificultar la actuación recaudatoria de la Administración), si bien, a diferencia de los anteriores, dicha responsabilidad se extenderá más allá de las deudas tributarias pendientes, abarcando las sanciones tributarias y los recargos y los intereses de demora que haya podido generar la conducta del deudor principal (hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria³³). Así, también serán **responsables solidarios** las personas o entidades siguientes:

La solidaridad en las entidades sin personalidad jurídica

En tales casos, debe tenerse en cuenta que el obligado tributario principal ante la Administración será la propia entidad y, únicamente si esta no paga, se exigirán las correspondientes deudas tributarias a los partícipes o cotitulares de la misma. Sin embargo, téngase presente que se trata de un supuesto de solidaridad impropia, ya que estos, en lugar de responder de la totalidad de las obligaciones que les sean exigibles, ven limitada su responsabilidad en proporción a sus respectivas participaciones.

⁽³²⁾ Artículo 175.2 de la LGT.

⁽³³⁾ Artículo 42.2 de la LGT.

1) Las que sean **causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.**

2) Las que, por culpa o negligencia, **incumplan las órdenes de embargo.**

3) Las que, con conocimiento del embargo, **la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados**, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.

4) Las que sean **depositarias de los bienes del deudor** y que, una vez recibida la notificación del embargo, **colaboren o consientan el levantamiento de aquellos.**

Finalmente, debe destacarse que la Disposición adicional séptima de la LGT añade dos supuestos más de responsabilidad solidaria³⁴, señalando:

⁽³⁴⁾Disposición adicional séptima de la LGT.

1) En primer lugar, que **las CC. AA. responderán solidariamente del pago de las deudas tributarias contraídas por las entidades de derecho público que dependan de ellas, por sociedades mercantiles cuyo capital social pertenezca íntegramente a la CC. AA. o por instituciones asociativas voluntarias públicas en las que participen**, en proporción a sus respectivas cuotas y sin perjuicio del derecho de repetir que, en su caso, les pueda asistir.

2) Y en segundo lugar, hace responsables **a las corporaciones locales del pago de las deudas tributarias contraídas por los organismos autónomos locales y las entidades públicas empresariales locales, así como de las que, en su caso, contraigan las mancomunidades, las comarcas, las áreas metropolitanas, las entidades de ámbito inferior al municipio y cualquier institución asociativa voluntaria pública en la que participen** (limitando también la responsabilidad en proporción a sus respectivas cuotas y sin perjuicio del derecho de repetir que, en su caso, les pueda asistir).

6.2.2. Los responsables subsidiarios

En relación con la responsabilidad subsidiaria, es el artículo 43 de la LGT el que establece los diferentes supuestos en los que tendrá lugar, aunque, igual que en el caso de la responsabilidad solidaria, las leyes podrán establecer otros supuestos. En concreto, señala que serán **responsables subsidiarios** las siguientes personas y entidades:

1) Los **administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, directa o indirectamente, de su conducta haya derivado la comisión de una infracción tributaria** (ya sea por no haber realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, por haber consentido el incumplimiento por quienes de ellos de-

⁽³⁵⁾Artículo 43.1.a) de la LGT.

pendan o por haber adoptado acuerdos que hayan posibilitado la realización de las infracciones). En tales casos, su responsabilidad también se extenderá a las sanciones³⁵.

2) **Los administradores de hecho o de derecho de personas jurídicas que hayan cesado en su actividad pero que aún no se encuentren liquidadas, los cuales responderán de las deudas tributarias devengadas de las mencionadas personas jurídicas que se encuentren pendientes en el momento del cese (siempre que no hayan hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago).**

3) **Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones imputables a los respectivos obligados tributarios³⁶.** Sin embargo, debe puntualizarse que en tales casos de paralización jurídica de la sociedad, solo responderán como administradores por las obligaciones tributarias y las sanciones posteriores a dichas situaciones cuando tengan atribuidas funciones de administración.

4) **Los adquirentes de bienes afectos al pago de deudas tributarias relativas a los tributos que gravan su adquisición, si bien, teniendo en cuenta que, en su caso, responderán aportando los bienes afectos y no con su propio patrimonio, es un supuesto discutible de responsabilidad (y es que, en realidad, el derecho de afección constituye una garantía del crédito tributario).**

5) **Los agentes y comisionistas de aduanas, cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes, si bien esta responsabilidad subsidiaria no alcanzará a la deuda aduanera.**

6) **Las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal, por las obligaciones tributarias relativas a los tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios (es decir, no por la totalidad de la obligación tributaria principal), si bien su responsabilidad se limitará a la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación³⁷.**

No obstante, igual que ocurría en el caso de la responsabilidad solidaria de los adquirentes de la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, dicha **responsabilidad no será exigible** cuando el contratista o subcontratista haya aportado al pagador un **certificado**, que tendrá que haber emitido la Administración dentro de los tres días de su solicitud, acreditando

La apreciación del cese de una actividad a los efectos de derivar la responsabilidad

En relación con dicho supuesto, debe destacarse la STS de 10 de febrero del 2011, la cual señala que, para evitar que se eluda la correspondiente responsabilidad, el cese debe valorarse como una cuestión fáctica, entendiéndose producido aunque se mantenga una actividad residual.

⁽³⁶⁾ Artículo 43.1.c) de la LGT.

Los bienes afectos al pago de deudas tributarias

Entre las garantías del crédito tributario, está la de la afección de determinados bienes al pago de los tributos que gravan su adquisición, la cual se encuentra regulada en el artículo 79 de la LGT. Al respecto, puede verse el subapartado "Garantías del crédito tributario que vinculan el objeto material del tributo" del módulo "Los elementos de cuantificación del tributo" de esta asignatura.

⁽³⁷⁾ Artículo 43.1.f) de la LGT.

que se encuentra al corriente de sus obligaciones tributarias (siempre que hubiera sido emitido durante los 12 meses anteriores al pago de cada factura correspondiente a la contratación o subcontratación).

7) Las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas, cuando resulte acreditado que estas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda pública, siempre que exista una voluntad rectora común y haya unicidad de personas o esferas económicas, confusión o desviación patrimonial³⁸. La responsabilidad se extenderá a las obligaciones tributarias y a las sanciones de dichas personas jurídicas.

⁽³⁸⁾ Artículo 43.1.g) de la LGT.

8) Y finalmente, a la inversa del supuesto anterior, las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, serán responsables solidarias de las obligaciones tributarias de estos, siempre que concurren los mismos requisitos señalados³⁹. En tales casos, la responsabilidad también se extenderá a las sanciones.

⁽³⁹⁾ Artículo 43.1.h) de la LGT.

6.3. El procedimiento para exigir la responsabilidad

De conformidad con el artículo 41.5 de la LGT, “salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión⁴⁰”.

⁽⁴⁰⁾ Artículo 41.5 de la LGT.

Así, como deja claro la LGT, para que los responsables adopten tal condición, es necesario que se lleve a cabo un procedimiento *ad hoc*, a través del cual, previa audiencia al interesado (antes de la cual, si lo considera, también podrá aportar los documentos que estime oportunos o formular las alegaciones que crea necesarias), se emita un acto administrativo que reconozca, cuantifique y exija la responsabilidad al responsable (indicando expresamente el presupuesto de hecho de la misma⁴¹).

⁽⁴¹⁾ El procedimiento de declaración de responsabilidad se encuentra desarrollado en los artículos 174 a 176 de la LGT.

No obstante, cierto es que, con anterioridad a la declaración de responsabilidad, el propio artículo 41.5 de la LGT permite que la Administración competente adopte medidas cautelares, del mismo modo que le habilita para realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas a los órganos de inspección y recaudación (artículos 142 y 162 de la LGT).

A grandes rasgos, el procedimiento para emitir dicha derivación de la responsabilidad será igual tanto para la responsabilidad solidaria como para la subsidiaria, abriéndose con la notificación de la misma, de conformidad con el ar-

título 62.2 de la LGT, el plazo voluntario para el ingreso de la correspondiente deuda. Por consiguiente, si los responsables no ingresan la deuda pertinente dentro del período voluntario, se iniciará el período ejecutivo, momento en el cual, conforme a la normativa general, deberán responder de los eventuales recargos e intereses de demora que se puedan generar.

Sin embargo, lo que sí es diferente en ambos tipos de responsabilidad es el momento en el cual se podrá emitir la mencionada **derivación de responsabilidad** y, como es lógico, su **presupuesto habilitador**, ya que, si bien la solidaria se podrá tramitar antes o después de vencer el período voluntario de ingreso del deudor principal (aunque el requerimiento del pago solo se podrá realizar una vez, este haya vencido), el acto declarativo de la responsabilidad subsidiaria solo se podrá dictar una vez declarado fallido el deudor principal (y, en su caso, los responsables solidarios⁴²).

⁽⁴²⁾Artículos 175.1 y 176 de la LGT.

La prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables

Al respecto, otra diferencia que se presenta entre los responsables subsidiarios y solidarios es que, en relación con estos últimos, el plazo para exigir la obligación de pago comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del período voluntario de pago del deudor principal (excepto por lo que respecta a los responsables previstos en el artículo 42.2 de la LGT, que se iniciará en el momento en que ocurran los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad), mientras que, en relación con los obligados subsidiarios, empezará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios (artículo 67.2 de la LGT). De todos modos, en ambos casos, la interrupción de la prescripción para un obligado se extiende a todos los demás (y, como tales, a todos los responsables –artículo 68.8 de la LGT–).

Como señala el artículo 142.2 de la LGT, “en el supuesto de liquidaciones administrativas, si la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago, la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano competente para dictar la liquidación. En los demás casos, dicha competencia corresponderá al órgano de recaudación”.

Por último, téngase en cuenta que, como procedimiento declarativo que es, será aplicable el plazo general de caducidad de seis meses⁴³, del mismo modo que debe destacarse que, si el responsable no está de acuerdo con el correspondiente acto (ya sea por el presupuesto de hecho del cual deriva la responsabilidad o por las liquidaciones que se le exigen), podrá interponer los correspondientes recursos o reclamaciones, si bien en ningún caso se podrán revisar las liquidaciones que ya hubieran ganado firmeza. En tales casos, únicamente se podrán modificar las cuantías exigidas al responsable⁴⁴, aunque, en los supuestos previstos en el artículo 42.2 de la LGT, se prohíbe incluso la impugnación de las correspondientes liquidaciones (por lo que, en los mismos, el objeto de la reclamación o recurso solo podrá abarcar el alcance global de la responsabilidad).

⁽⁴³⁾Artículo 104 de la LGT.

⁽⁴⁴⁾Artículo 174.5 de la LGT.

7. La sucesión de los tributos

Finalmente, la última de las figuras principales que el artículo 35 de la LGT engloba dentro de la categoría de obligados tributarios es la de los **sucesores del tributo**, los cuales se regulan, con una fuerte inspiración civil, en la **sección 2.ª del capítulo II del título II de la LGT**⁴⁵.

(45) Artículo 65.2.j) de la LGT.

Siguiendo la distinción del derecho privado, la LGT diferencia la regulación de la sucesión de las personas físicas⁴⁶ de la de las personas jurídicas y los entes sin personalidad jurídica⁴⁷, por lo que conviene tratarlas de forma diferenciada.

(46) Artículo 39 de la LGT.

(47) Artículo 40 de la LGT.

No obstante, antes de entrar en su análisis, es importante recordar que, a pesar de que la sucesión del tributo ha sido admitida, en el ámbito tributario rige la indisponibilidad del crédito tributario y la limitación al ámbito privado de los pactos o convenios particulares por los que se alteren elementos del tributo (artículos 17.5 y 18 de la LGT), por lo que, **a pesar de que la transmisión del tributo *mortis causa* se acepte, la *inter vivos*, en la que el obligado primigenio se libere, estará siempre prohibida.**

7.1. La sucesión de las personas físicas

El artículo 39.1 de la LGT, empieza estableciendo con carácter general que “a la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los **herederos**, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia⁴⁸”. Por consiguiente, de conformidad con el artículo 1.003 del CC, todos los herederos deberán responder personalmente (con sus bienes y derechos) de las obligaciones tributarias del causante, salvo que repudien la herencia o la acepten a beneficio de inventario.

(48) Artículo 39.1 de la LGT.

No obstante, conforme al artículo 867 del CC, el mismo precepto de la LGT establece que **los legatarios estarán exentos de responder de las referidas obligaciones** excepto en dos casos concretos: cuando toda la herencia se hubiera distribuido a través de legados y en los supuestos en que se instituyan legados de parte alícuota (es decir, los que tienen por objeto una proporción ideal del caudal relicto).

Por lo que respecta al **ámbito objetivo de la sucesión**, se transmitirán **todas las obligaciones tributarias devengadas** (y no solo la obligación tributaria principal –con independencia de que en el momento de la muerte del causante la deuda tributaria no estuviera liquidada–) y los **recargos e intereses de demora**⁴⁹.

⁽⁴⁹⁾ Apartados 1 y 2 del artículo 39 de la LGT.

Sin embargo, **nunca se transmitirán las sanciones ni la propia responsabilidad**, salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento⁵⁰.

⁽⁵⁰⁾ Artículos 39.1 y 189.1 de la LGT.

Por su parte, el apartado 3 del artículo 39 de la LGT establece que, **mientras la herencia se encuentre yacente**, con el fin de mantener la continuidad de las relaciones jurídicas de las que fuera parte el causante, el **cumplimiento de las obligaciones tributarias** del causante **corresponderá a la misma** a través de su representante, y es que, como se ha visto, esta se enumera expresamente como obligado tributario por el artículo 35.4 de la LGT.

Así, las actuaciones administrativas que tengan por objeto la cuantificación, determinación y liquidación de las obligaciones tributarias del causante deberán realizarse o continuarse con el **representante de la herencia yacente** (el cual, como se apuntó, será aquel que ostente la representación legal siempre que resulte acreditada en forma fehaciente o, si no se hubiera designado, se considerará como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección y, en su defecto, cualquiera de sus miembros o partícipes –artículo 45.3 de la LGT–); aunque, si al término del procedimiento no se conocieran los herederos o estos renunciaran a tal condición, **las liquidaciones se realizarán a nombre de la herencia yacente** (satisfaciéndose con cargo a los bienes de la misma⁵¹).

⁽⁵¹⁾ Artículo 39.3 de la LGT.

En su caso, **si hubiera más de un sucesor, todos quedarán obligados respecto a las obligaciones mencionadas de forma solidaria** (ya que, como señala el artículo 39.2 de la LGT, las actuaciones se entenderán con cualquiera de los sucesores, debiéndose notificar la liquidación que resulte de dichas actuaciones a todos los interesados que consten en el expediente), sin perjuicio, obviamente, de la regulación sobre el reparto de deudas y gravámenes que establezca la legislación civil.

En concreto, el **procedimiento de recaudación en los casos de sucesión se contempla en el artículo 177 de la LGT y se desarrolla en el artículo 127 del RGR**, debiéndose destacar, además de lo descrito, que si bien el heredero o en su defecto la propia herencia yacente se subrogará en la posición que tuviera el causante en el momento del fallecimiento, el sucesor podrá suspender provisionalmente el procedimiento haciendo uso de su derecho a deliberar (el *ius delationis*⁵²).

⁽⁵²⁾ Artículos 177 de la LGT y 127 del RGR.

7.2. La sucesión de las personas jurídicas y los entes sin personalidad jurídica

Antes de entrar a analizar la sucesión de las personas jurídicas y los entes sin personalidad jurídica, procede remarcar que puede darse el caso que un sucesor de las mismas pueda ser también responsable solidario o subsidiario de sus obligaciones y responsabilidades previas por su condición de administrador, liquidador o adquirente de la titularidad de las explotaciones o actividades económicas, si bien, en tal caso, prevalecería su condición de sucesor en cuanto a obligado tributario principal (además del hecho de que su consideración como tal no necesita de un procedimiento administrativo especial de derivación de la responsabilidad).

Así pues, realizada dicha precisión, debe señalarse que es el artículo 40 de la LGT el que aborda la sucesión de las personas jurídicas y de los entes sin personalidad, para lo cual, siguiendo la tipología mercantil, distingue los siguientes supuestos⁵³:

⁽⁵³⁾Artículo 40 de la LGT.

1) Sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares⁵⁴: En tales casos, las obligaciones tributarias pendientes (liquidadas o no) de dichas sociedades y entidades se transmitirán a los socios, partícipes o cotitulares, los cuales quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda, que será proporcional a su cuota de capital (si bien dicha limitación de la que gozan -cuya prueba, en su caso, les compete- supone una excepción al principio de integridad de la deuda propio de la solidaridad).

⁽⁵⁴⁾Artículo 40.1 de la LGT.

2) Sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley no limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares⁵⁵: En tales casos, las obligaciones tributarias pendientes (liquidadas o no) de dichas sociedades y entidades se transmitirán íntegramente a los socios, partícipes o cotitulares, que quedarán obligados solidariamente a su cumplimiento (de modo que, a diferencia del supuesto anterior, deberán responder de las eventuales obligaciones tributarias que se les transmitan con todo su patrimonio).

⁽⁵⁵⁾Artículo 40.1 de la LGT.

3) Sociedades mercantiles extinguidas o disueltas sin liquidación y sociedades mercantiles en las que se haya cedido el total del activo y el pasivo⁵⁶: En dichos supuestos, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas (liquidadas o no) se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación.

⁽⁵⁶⁾Artículo 40.3 de la LGT.

4) Fundaciones disueltas o entidades sin personalidad jurídica⁵⁷: Las obligaciones tributarias pendientes de las mismas (liquidadas o no) se transmitirán a los destinatarios de los bienes y derechos de las fundaciones o a los partícipes o cotitulares de dichas entidades.

⁽⁵⁷⁾ Artículo 40.4 de la LGT.

Sin embargo, en el caso de las entidades sin personalidad jurídica, debe tenerse presente que, al producirse la sucesión, los copartícipes o cotitulares de la misma dejan de ser responsables solidarios en los términos previstos en el artículo 42.1.b) de la LGT, ya que precisamente la disolución de la entidad comporta la desaparición del sujeto pasivo de las deudas tributarias respecto a las que se predicaba dicha responsabilidad. Y es importante dicha puntualización porque, sin ir más lejos, los sucesores deben responder de las sanciones que se pudieran exigir por las infracciones cometidas por la entidad.

Diferencias en la cuantía de la deuda en función de si se es responsable o sucesor

Otra diferencia relevante entre los responsables y los sucesores de la deuda tributaria es que a estos últimos solo se les podrá exigir la deuda existente en el momento de la sucesión, de modo que esta no se podrá incrementar liquidando, por ejemplo, el recargo de apremio con posterioridad (a no ser que se devenga por su impago tras la correspondiente liquidación). Al respecto, puede verse la STS de 15 de noviembre del 2010.

Al respecto, y a diferencia de las personas físicas, el artículo 40.5 de la LGT establece que **los sucesores de las personas jurídicas y de las entidades sin personalidad jurídica deberán responder de las sanciones** que pudieran proceder por las infracciones cometidas por las mencionadas sociedades y entidades, si bien, como puntualiza, les serán exigibles hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda⁵⁸.

⁽⁵⁸⁾ Artículo 40.5 de la LGT.

Dichas previsiones, que vulneran claramente el principio de la personalidad de la pena, resultan totalmente excesivas, y es que se establece una responsabilidad objetiva por infracciones de tercero que no requiere ningún tipo de culpabilidad que justifique la imputación de dicha responsabilidad.

Por último, obsérvese que la única limitación en la sucesión de las sanciones se predica en función de la cuota de liquidación, por lo que, como puntualiza el artículo 127.6 del RGR, no se aplicará el mencionado límite a los supuestos de disolución sin liquidación (dejando claro, por otra parte, que también en tales casos se transmitirá la referida responsabilidad).

Finalmente, en cuanto al procedimiento para la recaudación de las deudas transmitidas, el artículo 177.2 de la LGT señala que “la Administración tributaria podrá dirigirse contra cualquiera de los socios, partícipes, cotitulares o destinatarios, o contra todos ellos simultánea o sucesivamente, para requerirles el pago de la deuda tributaria y costas pendientes”, ya que estos se subrogarán a tales efectos en la misma posición en la que se encontraba la entidad antes de su extinción o, en su caso, disolución⁵⁹.

⁽⁵⁹⁾ Artículos 177.2 de la LGT y 127.4 del RGR.

Ejercicios de autoevaluación

Ejercicios de selección

1. Los obligados tributarios...

- a) en cuanto a elementos fundamentales de los tributos, deben venir determinados por normas con rango de ley.
- b) son personas o entidades que, con o sin personalidad jurídica, constituyen los sujetos pasivos del tributo.
- c) pueden no haber realizado el hecho imponible ni ser titulares obligaciones tributarias materiales.

2. Un menor...

- a) tiene capacidad de obrar en el ordenamiento tributario y no necesita de la asistencia de su representante legal.
- b) tiene capacidad de obrar en las relaciones tributarias derivadas de las actividades cuyo ejercicio le esté permitido por el ordenamiento jurídico sin asistencia de la persona que ejerza su patria potestad, su tutela, su curatela o su defensa judicial.
- c) no tiene capacidad de obrar en el ordenamiento tributario en ningún caso, por lo que debe actuar con la asistencia de la persona que ejerza su patria potestad, su tutela, su curatela o su defensa judicial.

3. Si la Administración realiza una notificación en un domicilio fiscal que había cambiado con anterioridad,...

- a) no podrá ser válida, en tanto que el obligado no la habrá recibido.
- b) si se hubiera practicado antes de la comunicación del cambio de domicilio, podrá ser válida.
- c) no será válida, aunque el hecho de no haber comunicado el cambio de domicilio será un supuesto constitutivo de infracción tributaria.

4. El sujeto pasivo a título de contribuyente...

- a) es el sujeto que resulta gravado por un determinado tributo.
- b) puede encontrarse legalmente obligado a repercutir la cuota tributaria a otro obligado.
- c) siempre responderá de los eventuales recargos e intereses de demora que pudieran derivar de la obligación tributaria principal.

5. Un obligado a repercutir la cuota tributaria...

- a) podrá ser sujeto pasivo de un tributo.
- b) tendrá la consideración de obligado tributario pero nunca la de sujeto pasivo de un tributo.
- c) Ambas afirmaciones son incorrectas.

6. El sustituto del contribuyente...

- a) se encuentra previsto actualmente de forma muy minoritaria, quedando esencialmente reducido al ámbito de la imposición directa sobre la renta.
- b) desvincula completamente al contribuyente de cualquier tipo de relación con la Administración tributaria respecto al tributo en cuestión.
- c) será el responsable de cumplir con la obligación tributaria principal y las demás que se puedan derivar de la misma, aunque será el contribuyente quien, como tal, deba hacerse cargo de los eventuales recargos, intereses o sanciones que se pudieran derivar.

7. La responsabilidad tributaria...

- a) conlleva la obligación de hacerse cargo de la obligación tributaria principal y de las demás obligaciones derivadas de la misma.
- b) conlleva la obligación de hacerse cargo de la obligación tributaria y, en algunos casos, de las obligaciones formales derivadas de la misma.
- c) puede ser culposa u objetiva y llegar a alcanzar las sanciones.

8. Los responsables solidarios...

- a) únicamente deberán hacerse cargo del pago de la deuda tributaria si el deudor principal no la ha ingresado en período voluntario.
- b) responderán de la deuda tributaria junto al deudor principal desde el devengo de la misma.

c) no tendrán derecho a ejercer la acción de repercusión frente al deudor principal.

9. El acto de derivación de la responsabilidad...

a) en el caso de la responsabilidad solidaria, se podrá tramitar antes o después de vencer el período voluntario de ingreso del deudor principal.

b) teniendo en cuenta que exige el pago de las deudas tributarias impagadas por el deudor principal, siempre se tramitará después de que haya vencido el período voluntario para el pago de este.

c) podrá ser objeto de impugnación, aunque limitándose al alcance global de la responsabilidad.

10. Las sanciones derivadas de la realización de infracciones tributarias...

a) no se transmiten nunca, en tanto que se vulneraría el principio de personalidad de la pena y supondría el establecimiento de una responsabilidad objetiva por infracciones de tercero.

b) solo se transmiten si los sucesores hubieran intervenido, por acción u omisión, en la comisión de las eventuales infracciones.

c) se transmiten, en todo caso, en la sucesión de las personas jurídicas.

Casos prácticos

1. La Sra. Bruna, propietaria de un terreno, contrata a la empresa X para la realización de una obra sujeta a licencia municipal. La propietaria asume el coste de la obra, limitándose la empresa contratista a la ejecución material de la misma. A la luz de lo dispuesto en el Real Decreto Legislativo 2/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), ¿frente a quién tendrá derecho a dirigirse el correspondiente ayuntamiento para exigir el pago del impuesto municipal sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO), en caso de que la licencia urbanística haya sido solicitada por la Sra. Bruna? ¿Responderían ambos sujetos de los recargos e intereses de demora y/o sanciones que pudieran proceder?

2. La sociedad anónima X cesó en el ejercicio de su actividad empresarial después de varios meses de pérdidas económicas, momento en el que los únicos socios eran el Sr. y la Sra. Grimau y la administradora, la Sra. Argil. Después de haberse producido la correspondiente disolución y liquidación, la Administración tributaria ha descubierto la existencia de una deuda tributaria pendiente, devengada con anterioridad al cese de la actividad económica. ¿A quién y en qué concepto podrá exigir la Administración tributaria el pago de la deuda tributaria pendiente? ¿Qué pasaría si el deudor o deudores principales no pagaran?

Solucionario

Ejercicios de selección

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

Casos prácticos

1. De conformidad con el artículo 101.1 del TRLRHL, son sujetos pasivos del ICIO a título de contribuyentes los que sean “dueños de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice”, añadiendo que “tendrá la consideración de dueño de la construcción, instalación u obra quien soporte los gastos o el coste que comporte su realización”. Por consiguiente, en tanto que la Sra. Bruna es quien soporta los gastos de la obra, tendrá la consideración de contribuyente.

Sin embargo, según el artículo 101.2 del TRLRHL, “tendrán la condición de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o realicen las construcciones, instalaciones u obras”, por lo que parece que en el caso planteado, además de la empresa X (que ha realizado la obra), también podrá ser considerada sustituta del contribuyente la Sra. Bruna al haber solicitado la correspondiente licencia.

Así pues, cabe preguntarse frente a quién puede dirigirse la Administración, en tanto que hay al respecto tres posibles interpretaciones:

a) En primer lugar, podría interpretarse literalmente el artículo 101.2 y entender que tanto la empresa X como la Sra. Bruna tienen la condición de sustitutos del contribuyente, y que, por ello, la Administración podrá dirigirse frente a cualquiera de ellos, en tanto que los dos están obligados al pago en régimen de solidaridad. Sin embargo, ello presupone aceptar que un mismo sujeto puede tener la condición de contribuyente y sustituto en relación con una misma obligación tributaria principal, lo cual no parece posible a tenor de la definición de sustituto que encontramos en el artículo 36.3 de la LGT (ya que, según la misma, el sustituto queda obligado en lugar del contribuyente, por lo que necesariamente se debe tratar de dos sujetos distintos).

b) En segundo lugar, considerando que la figura del contribuyente es fundamental, podría entenderse que, en aquellos casos en los que la misma persona reúna las condiciones para ser considerada contribuyente y sustituta del mismo, solo quedará obligada en condición de contribuyente, de modo que la Administración solo podrá dirigirse a la empresa contratista en condición de sustituta. No obstante, de ser así, ocurriría que siempre que una construcción, instalación u obra fuera realizada por una persona distinta del dueño de la obra, el único obligado frente a la Administración a título de sustituto del contribuyente sería el contratista, lo cual tampoco parece lo más acertado.

c) Finalmente, en tercer lugar, parece que la interpretación más plausible es la sostenida por el TSJ de Andalucía en, entre otras, la Sentencia 125/2003, de 13 de enero, según la cual partiendo del hecho imponible del ICIO definido en el artículo 101.1 del TRLRHL, “al tratar de determinar quién tiene la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, se debe distinguir entre obras precedidas o no de la correspondiente licencia, pues, cuando el artículo 102 dice «... o realicen las construcciones, instalaciones u obras...», se está refiriendo a las ejecutadas sin haber obtenido licencia, de suerte que, solo tienen la condición de sustitutos quienes no siendo contribuyentes soliciten las licencias, en el supuesto de obras precedidas de la misma, o realicen las construcciones, en el caso de obras en las que no se haya solicitado licencia. En definitiva, pues, cuando es el contribuyente (dueño de la obra) quien ha solicitado la licencia, quien realiza las obras no tiene la condición de sustituto; solo la tendría cuando se trata de obras realizadas sin licencia”.

No obstante, téngase en cuenta que, de conformidad con el último apartado del artículo 101.2 de la LGT, en el caso que la empresa X tuviera la condición de sustituto del contribuyente, podrá exigir a la Sra. Bruna el importe de la cuota tributaria satisfecha, si bien debe remarcarse que dicha repercusión se limita a la cuantía de la obligación tributaria principal. Al respecto, recuérdese que el sustituto del contribuyente, a diferencia de la del retenedor, se coloca en el lugar del contribuyente y este deja de tener relación alguna con la Administración respecto al tributo en cuestión, de modo que, si bien se podrá repercutir (cuando así se prevea) el pago de la correspondiente cuota, será el sustituto el que deberá responder de los intereses de demora, recargos y/o sanciones que puedan derivar de su actuación.

2. En primer lugar, debe señalarse que, una vez disuelta y liquidada una sociedad anónima, tiene lugar la sucesión de las obligaciones tributarias pendientes de la misma, las cuales, de conformidad con el artículo 40.1 de la LGT, se transmitirán a los socios, partícipes o cotitulares. Dichos sujetos quedarán obligados solidariamente, si bien, al tratarse de una sociedad en la que se había limitado la responsabilidad patrimonial de los socios, su responsabilidad al respecto se extenderá únicamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que

les corresponda. Por consiguiente, al ser los Señores Grimau los únicos socios de la entidad en el momento de su liquidación, la Administración podrá exigirles la deuda descubierta en calidad de sucesores de la misma, quedando así obligados solidariamente a su pago.

No obstante, cabe plantearse la posibilidad de que también deba responder de la deuda descubierta la persona que ocupaba el cargo de administradora en el momento del cese de la entidad (la Sra. Argil), ya que, como señala el artículo 43.1.b) de la LGT, serán responsables subsidiarios “los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de estas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago”.

Así, considerando que la Sra. Argil era la administradora cuando cesó la actividad de la sociedad, procede valorar si la Administración podría exigirle el pago de la misma en el caso de que los sucesores no pagaran y fueran declarados fallidos (es decir, en concepto de responsable subsidiaria), ya que, en principio, nada impide que el responsable tributario quede obligado a responder de la deuda tributaria junto a un obligado tributario que lo sea como consecuencia de la sucesión (en tanto que, de conformidad con el artículo 41.1 de la LGT y, por remisión, al 35.2 de la misma, los sucesores son considerados deudores principales a efectos de la definición de la responsabilidad tributaria).

Sin embargo, en el caso descrito, el citado artículo 43.1.b) no sería aplicable, ya que, si bien es cierto que la disolución y liquidación de una sociedad requiere su cese previo (es decir, que este había tenido lugar), la responsabilidad aquí prevista está pensada, como dice el TS, para aquellas situaciones de hecho caracterizadas “por una paralización material de la actividad mercantil societaria en el tráfico sin que se produzca conforme a Derecho la extinción o desaparición de la entidad (es decir, la disolución y liquidación), la cual conserva intacta su personalidad jurídica” (STS de 30 de enero del 2007). Por tanto, como prosigue la mencionada sentencia, “no se considerará que hay cese y, por tanto, tampoco responsabilidad de los administradores por esta causa, cuando la sociedad se disuelva y liquide ordenadamente, puesto que se entiende que los administradores habrán llevado a cabo las actuaciones que les competen en un ejercicio diligente del cargo”.

Así, parece que lo que quiere evitar la LGT es que se reparta el patrimonio existente de una sociedad a los socios a través de operaciones de preliquidación una vez nacida una deuda de la misma, pretendiendo de este modo que se proceda a la liquidación formal de la entidad con una cuota insignificante o incluso insuficiente para los sucesores, ya que, como se apuntaba, el valor de la cuota de liquidación del socio sucesor en las deudas tributarias que adquiere opera como límite de su responsabilidad.

De todos modos, cierto es también que, en tales casos, la LGT exige que el administrador haya tenido una conducta negligente (es decir, que no hubiera hecho lo necesario para su pago, que hubiera adoptado acuerdos o que hubiera tomado medidas causantes del impago), circunstancias que, de conformidad con el enunciado, tampoco parecen concurrir en el supuesto planteado.

Por consiguiente, parece que la Administración únicamente podrá exigir el pago de la deuda tributaria pendiente de la sociedad liquidada a los socios de la entidad, el Sr. y la Sra. Grimau, que quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda. Así, si no pagan dentro del período voluntario abierto con la correspondiente liquidación, simplemente se abrirá el período ejecutivo y, en su caso, la Administración cobrará su deuda poniendo en marcha el procedimiento de apremio.