
Els subjectes del tribut

PID_00241051

Irene Rovira Ferrer

Temps mínim de dedicació recomanat: 4 hores





Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca>

Índex

Introducció	5
Objectius	6
1. Els subjectes actius del tribut	7
2. Els obligats tributaris	9
2.1. El concepte d' <i>obligat tributari</i>	9
2.2. Els obligats tributaris i els subjectes passius	10
2.3. La solidaritat dels obligats tributaris	11
2.4. Els ens sense personalitat jurídica	13
2.5. Els ens públics	14
3. La capacitat d'obrar i la representació en l'àmbit tributari ..	16
3.1. La capacitat d'obrar	16
3.2. La representació en l'àmbit tributari	17
3.2.1. La representació legal	17
3.2.2. La representació voluntària	17
3.3. El domicili fiscal	19
4. Els subjectes passius	22
4.1. El contribuent	22
4.2. El substitut del contribuent	23
5. El retenidor i els altres obligats a fer pagaments a compte	25
5.1. El retenidor	25
5.2. Els altres obligats a fer pagaments a compte	26
6. Els responsables tributaris	29
6.1. Concepte	29
6.2. Classes	30
6.2.1. Els responsables solidaris	30
6.2.2. Els responsables subsidiaris	32
6.3. El procediment per a exigir la responsabilitat	34
7. La successió dels tributs	37
7.1. La successió de les persones físiques	37
7.2. La successió de les persones jurídiques i els ens sense personalitat jurídica	38
Exercicis d'autoavaluació	41

Solucionari.....	43
-------------------------	-----------

Introducció

Tal com s'ha vist en el mòdul "El fet imposable", són notables les obligacions (materials o formals) que deriven de l'aplicació dels tributs, per la qual cosa no és estrany que també hi intervinguin una àmplia varietat de subjectes.

Per això, després del fet imposable, el segon gran element en el qual se centrarà l'atenció són els subjectes que formen part de la relació juridicotributària, tant pel que fa als denominats subjectes actius del tribut com als obligats tributaris.

En relació amb els primers, és cert que la seva configuració no entranya grans complicacions, i és que els conformen aquells ens públics encarregats de dur a terme els procediments d'aplicació dels tributs, és a dir, els responsables de la seva gestió, recaptació i inspecció.

No obstant això, en el cas dels obligats tributaris, el panorama és una mica més complex, en tant que la normativa inclou en aquesta categoria diverses figures tributàries que divergeixen entre si i subjectes que simplement es troben obligats per deures propis de l'aplicació dels tributs. Per tant, és evident que es tracta d'un concepte complex que engloba subjectes i situacions de diferent naturalesa, i varia també pel que fa a la rellevància.

Així doncs, després de dedicar un apartat general a l'estudi del concepte de subjecte actiu del tribut i d'apuntar els trets generals dels obligats tributaris (diferenciant-los especialment dels subjectes passius del tribut), es farà una anàlisi detallada de cadascuna de les figures més importants que integren el concepte d'aquests últims, i es tractaran concretament els subjectes passius – és a dir, el contribuent i el substitut del contribuent–, el retenidor i els altres obligats a fer ingressos a compte, els responsables tributaris i els successors dels deutes tributaris.

No obstant això, prèviament es dedicarà un breu apartat a l'anàlisi de la capacitat d'obrar en l'àmbit tributari, així com a la possibilitat de representació i a la regulació del domicili fiscal, i és que, tenint en compte que aquest mòdul està dedicat als subjectes del tribut, tractar aquests temes fonamentals en les seves relacions amb l'Administració resulta de gran necessitat.

Objectius

Els objectius principals que s'han d'assolir mitjançant l'estudi d'aquest mòdul són els següents:

- 1.** Situar, en el marc general de l'Estat, els subjectes actius de l'obligació tributària.
- 2.** Distingir i conèixer les diferents categories d'obligats tributaris, i diferenciar especialment els subjectes passius.
- 3.** Conèixer el paper de la solidaritat en relació amb els obligats tributaris.
- 4.** Situar el règim general de la capacitat d'obrar en l'ordenament juridico-tributari i conèixer, en aquest règim, la possibilitat de representació.
- 5.** Entendre el règim del domicili fiscal quant a element fonamental de les relacions entre l'Administració tributària i els obligats.
- 6.** Definir i conèixer els caràcters i el règim jurídic de cadascuna de les figures que integren els subjectes passius del tribut.
- 7.** Delimitar la posició dels ens sense personalitat jurídica i dels ens públics pel que fa a l'exigibilitat dels tributs.
- 8.** Distingir la figura del retenidor de la dels altres obligats a fer pagaments a compte i conèixer-ne la configuració general.
- 9.** Distingir i conèixer les diferents categories d'obligats tributaris, diferenciant especialment els subjectes passius.
- 10.** Definir i reconèixer les característiques i el règim jurídic de cadascuna de les figures que integren els obligats tributaris.
- 11.** Entendre la successió dels tributs i detectar les diferències que es plantegen entre la de les persones físiques i la de les persones jurídiques i entitats sense personalitat jurídica.

1. Els subjectes actius del tribut

Evidentment, ja que ningú pot estar jurídicament obligat amb si mateix, en tota relació obligacional hi ha, almenys, dos subjectes diferenciats: el que ha de complir una determinada conducta (ja sigui de fer, no fer o donar) i el que té dret a exigir-la.

Per tant, en les obligacions derivades de l'aplicació dels tributs també és possible parlar de dos tipus de subjectes: els **subjectes passius** (és a dir, els que hauran de complir les obligacions tributàries –materials o formals– que pugui comportar la realització d'un fet imposable) i els **subjectes actius** (que seran els que podran reclamar aquestes actuacions).

Així, els **subjectes actius del tribut** seran aquells ens públics encarregats de dur a terme els procediments d'aplicació dels tributs, és a dir, els **ens encarregats de la seva gestió i recaptació**.

No obstant això, convé precisar en aquest punt que no tots els subjectes actius d'un tribut seran els que l'hagin establert o els titulars d'aquest, i poden no ser ni tan sols els destinataris dels rendiments que pugui generar. Així, pot donar-se el cas que el subjecte realment actiu (és a dir, el que té potestat administrativa per a desplegar i, especialment, exigir l'aplicació dels tributs) no es trobi facultat per a establir cap tipus d'impost, taxa o contribució especial, ja que, com és sabut, els titulars del poder financer són únicament l'Estat, les **comunitats autònomes (CA)** i les **corporacions locals**¹.

⁽¹⁾Article 133 de la CE i 4 de l'LGT.

Exemple de subjecte actiu

En concret, un subjecte actiu dels tributs és l'AEAT, que, integrada en les administracions públiques centrals i adscrita al Ministeri d'Economia i Hisenda a través de la Secretaria d'Estat d'Hisenda, va ser creada per la Llei 31/1990, de 27 de desembre, de Pressupostos Generals de l'Estat el 1991 com un ens de dret públic amb personalitat jurídica pròpia i plena capacitat pública i privada (article 103). De conformitat amb el mateix precepte, a part de la gestió d'altres recursos que se li pugui encomanar, la seva tasca és l'aplicació efectiva del sistema tributari estatal i del duaner, de manera que, mentre que l'Estat continua essent el titular dels seus tributs, a ella li correspon la competència de dur a terme els procediments corresponents de gestió, inspecció i recaptació (és a dir, la potestat per a exigir-los).

Finalment, ha de destacar-se que, encara que només es prevegi de forma expressa en el cas dels subjectes passius del tribut (article 8.c) de l'LGT), la determinació dels subjectes actius també està subjecta al principi de reserva de llei tributària i al principi constitucional de legalitat, i és que, com és evident, els subjectes integrants de la relació tributària són un element essencial de tots els tributs.

Principi de legalitat administrativa

Així mateix, la necessitat que els subjectes actius de la relació tributària es determinin mitjançant llei es justifica a partir dels articles 103 i 105.c) de la CE, en els quals s'exigeixen normes d'aquest rang per a crear (i per tant, atribuir competències) als òrgans públics i per a regular els procediments administratius.

2. Els obligats tributaris

Encara que podria pensar-se que els subjectes passius del tribut són totes aquelles persones (físiques o jurídiques) o entitats sense personalitat jurídica que hagin de complir qualsevol classe d'obligació (formal o material) derivada de l'aplicació dels tributs, la normativa tributària ha substituït el concepte de *subjecte passiu* pel d'**obligat tributari**, i l'ha de deixat reduït, en conseqüència, a la figura del contribuent i a la del substitut del contribuent mateix.

2.1. El concepte d'*obligat tributari*

Després d'assenyalar que els obligats tributaris són “**les persones físiques o jurídiques i les entitats a les quals la normativa imposa el compliment d'obligacions tributàries**” en l'apartat primer, l'article 35.2 de l'LGT ofereix una àmplia enumeració de les figures que componen aquest concepte. Així, assenjala que, entre d'altres, seran obligats tributaris: els contribuents; els substituïts del contribuent; els obligats a fer pagaments fraccionats; els retenidors; els obligats a practicar ingressos a compte; els obligats a repercutir; els obligats a suportar la repercussió; els obligats a suportar la retenció; els obligats a suportar els ingressos a compte; els successors i els beneficiaris de supòsits d'exempció, devolució o bonificacions tributàries, quan no tinguin la condició de subjectes passius. Així mateix, l'apartat 3 afegeix els subjectes als quals la normativa tributària imposa el compliment d'obligacions tributàries formals, mentre que l'apartat 5 agrega els responsables tributaris².

El primer que pot destacar-se de l'enumeració d'aquestes figures que l'LGT designa com a obligats tributaris són les grans diferències que mantenen entre si, i és que divergeixen tant en la seva naturalesa i contingut com fins i tot en si estan referides a obligacions pròpies o de tercers.

No obstant això, més que diferents categories subjectives com a tals, el que esmenta l'article 35 de l'LGT són les diferents obligacions que poden derivar de l'aplicació dels tributs (ja que, per exemple, el contribuent pot estar, al seu torn, obligat a suportar retencions o a fer pagaments fraccionats), encara que certament que no totes estan en posició d'igualtat.

En aquest sentit, és evident que la figura més important i l'única realment imprescindible en l'aplicació dels tributs és la del **contribuent** (és a dir, la del subjecte que realitza el fet imposable), i és que les altres poden aparèixer o no en funció de les circumstàncies i de la tècnica d'exacció de cada tribut.

Els subjectes passius del tribut

Malgrat que pot semblar que, si els subjectes actius del tribut són els responsables de la seva gestió i recaptació, els subjectes passius seran els obligats a suportar aquestes actuacions, l'LGT n'ha reduït el concepte a la figura del contribuent i a la del substitut del contribuent, i ha denominat el conjunt de persones o entitats que hauran de suportar l'aplicació dels tributs obligats tributaris.

⁽²⁾Article 35 de l'LGT.

La reserva de llei en els obligats tributaris

En aquest punt, cal observar que l'LGT, en definir els obligats tributaris, al·ludeix als subjectes als quals “la normativa tributària” imposi obligacions tributàries, de la mateixa manera que al·ludeix a la “normativa” en enumerar com a tals els obligats a deures formals (article 35.1 i 3 de l'LGT). No obstant això, l'article 8.c) subjecta a la reserva de llei la determinació de la resta d'obligats enumerats, per la qual cosa sembla que aquesta reserva només afectarà a l'hora d'establir obligacions materials, és a dir, que la imposició de deures formals podrà ser imposada per normes reglamentàries.

En qualsevol cas, cal apuntar que, igual que les figures esmentades es diferencien entre si, també divergeixen els diferents subjectes que podran ser catalogats com a tals, ja que, com es desprèn dels apartats 1 i 4 de l'article 35 de l'LGT, els obligats tributaris podran ser tant persones físiques i jurídiques com fins i tot entitats sense personalitat jurídica (ja que, sobre aquest tema, l'article 35.4 esmentat puntualitza que en les lleis en les quals així s'estableixi tindran la consideració d'obligats tributaris les herències jacents, les comunitats de béns i altres entitats que, malgrat no tenir personalitat jurídica, constitueixin una unitat econòmica o un patrimoni separat susceptibles d'imposició³).

³Apartats 1 i 4 de l'article 35 de l'LGT.

Certament, a causa de la singularitat d'aquestes entitats a les quals la llei dóna la consideració d'obligats tributaris, cal dedicar-los un breu apartat, encara que abans, per completar l'estudi general del concepte d'*obligat tributari*, han de perfilar-se les diferències que planteja respecte al concepte de *subjecte passiu*.

2.2. Els obligats tributaris i els subjectes passius

Com s'apuntava a l'inici d'aquest apartat, és important tenir en compte que, malgrat que pot semblar que els subjectes passius del tribut són tots aquells que puguin resultar obligats per l'aplicació del tribut, no és així, sinó que el concepte que respon a aquesta definició és el d'*obligat tributari*.

Per la seva banda, de conformitat amb l'article 36 de l'LGT, els **subjectes passius** estan exclusivament compostos per dues de les figures que formen part dels obligats tributaris, concretament pel **contribuent** i pel **substitut del contribuent**⁴.

⁴Article 36.1 de l'LGT.

Així doncs, els subjectes passius són una classe específica de la categoria genèrica d'obligats tributaris, ja que, com assenyala l'apartat 1 de l'article esmentat, és subjecte passiu l'obligat tributari que, segons la Llei, ha de complir l'obligació tributària principal (és a dir, el que ha d'assumir el pagament de la quota tributària) i les obligacions formals inherents a l'obligació, ja sigui com a contribuent (per haver realitzat el fet imposable) o com a substitut del contribuent.

En conseqüència, no resulta imprescindible que el subjecte passiu hagi realitzat el fet imposable en tant que també ho pot ser el substitut del contribuent, sinó que la nota definitiva és que hagi de respondre de l'obligació tributària principal davant la Hisenda pública. No obstant això, és evident que aquest requisit no és suficient, ja que també es predicava respecte dels obligats tributaris (i és que, sense anar més lluny, hi pot haver altres deutors tributaris que no siguin subjectes passius –com és el cas, per exemple, dels responsables–).

Així mateix, com es desprèn directament dels últims apartats de l'article 36.1 de l'LGT, els subjectes passius tampoc han de suportar l'obligació tributària principal, ja que com assenyala el mencionat article "no perd la condició de subjecte passiu qui hagi de repercutir la quota tributària a altres obligats, llevat que la llei de cada tribut disposi una altra cosa".

Arribats a aquest punt, també cal remarcar que, a diferència del que ocorre amb els obligats tributaris, la regulació dels subjectes passius continguda en l'article 36 de l'LGT fa referència en tot moment a la Llei, per la qual cosa sembla que la seva determinació només podrà estar abordada per normes amb rang legal. Per tant, resulta irrellevant qui sigui el subjecte realment gravat per un tribut (ja sigui per repercussió o per translació), i és que la condició de subjecte passiu (i per tant, també la de contribuent) sempre la mantindrà la persona o entitat legalment designada.

De tota manera, és cert que l'últim apartat de l'article 36.1 fa una breu i única referència a la **normativa**, encara que limitada a l'àmbit duaner, ja que estableix que en aquest àmbit "[...] té a més la consideració de subjecte passiu l'obligat al pagament de l'import del deute duaner, conforme al que en cada cas estableixi la normativa duanera".

Així, com s'apuntava, una vegada vist a grans trets el concepte d'*obligat tributari* i la seva diferenciació del de *subjecte passiu*, cal valorar les especialitats que presenten algunes entitats que poden ser catalogades com a tals (especialment les entitats sense personalitat jurídica i les entitats públiques), si bé, amb caràcter previ, cal dedicar un breu apartat a tractar el paper que té la solidaritat en el cas que diversos subjectes realitzin un mateix fet imposable.

2.3. La solidaritat dels obligats tributaris

A diferència del dret privat (que presumeix la mancomunitat en cas de concurrència de deutors⁵), l'article 35.7 de l'LGT estableix que "**la concurrència de diversos obligats tributaris en un mateix pressupòsit d'una obligació determinarà que quedin solidàriament obligats davant l'Administració tributària al compliment de totes les prestacions, tret que per Llei s'estableixi expressament una altra cosa**".

Sobre la base d'aquestes previsions, cal destacar, en primer lloc, que l'LGT parla de "pressupòsit d'una obligació" i no de "fet imposable", la qual cosa suposa que aquesta solidaritat es produirà quan es trobin diversos obligats tributaris en qualsevol supòsit fàctic que doni lloc a un deure tributari o diversos ("totes les prestacions"). Per tant, els seus efectes no només es limiten al pagament de la quota tributària, sinó que s'estenen a qualsevol obligació derivada del

La legalitat dels subjectes passius

Cal recordar en aquest punt la indisponibilitat dels tributs tractada en el mòdul "El fet imposable", en virtut de la qual, amb independència dels efectes juridicoprivats dels pactes o convenis entre particulars que puguin afectar qualsevol dels elements de l'obligació tributària mai no tindran efectes davant l'Administració (article 17.5 de l'LGT).

⁽⁵⁾Article 188 del CC.

pressupòsit en el qual s'hagi produït la concurrència, encara que, òbviament, no abastin les altres obligacions del tribut corresponent que no hagin sorgit del supòsit esmentat o que no siguin instrumentals de les mateixes.

Així doncs, tots els subjectes que es trobin en aquestes situacions hauran de respondre de la totalitat d'obligacions que sorgeixin, de manera que, sens perjudici de les accions de repercussió que puguin exercir entre ells (les denominades *accions de retorn*, que es tramiten en la jurisdicció civil), l'Administració podrà dirigir-se indistintament a qualsevol dels subjectes i exigir-li la integritat dels deures corresponents.

No obstant això, han de destacar-se en aquest punt les últimes previsions de l'article 35.7 de l'LGT, el qual, després d'assenyalar que les lleis podran establir altres supòsits de solidaritat, estableix que, "quan l'Administració només conegui la identitat d'un titular, ha de practicar i notificar les liquidacions tributàries a nom del titular mateix, que està obligat a satisfer-les si no en sol·licita la divisió. Amb aquest efecte, perquè escaigui la divisió serà indispensable que el sol·licitant faciliti les dades personals i el domicili dels restants obligats al pagament, així com la proporció en què cadascun d'ells participi en el domini o dret transmès".

Així, i encara que aquestes previsions contradiuen l'autèntica essència d'unitat de la solidaritat, l'LGT ha optat per obrir la possibilitat que els obligats tributaris puguin respondre només una part de les obligacions que corresponguin a canvi que identifiquin els altres obligats, la qual cosa no té una altra finalitat que la de tractar d'evitar controvèrsies i augmentar l'efectivitat en el compliment d'aquests deures.

En qualsevol cas, i per contrapartida, cal destacar que les actuacions que realitzi qualsevol obligat també tindran efectes per a la resta, els quals quedaran alliberats en cas que un hagi complert els deures corresponents.

Finalment, abans d'entrar a analitzar les principals figures subjectives que componen els obligats tributaris, cal tancar aquest segon apartat apuntant les principals especialitats que presenten dos subjectes específics, que podran ser catalogats com a tals ja que, com s'apuntava, a més de les persones físiques i jurídiques, podran ser obligats tributaris determinats ens sense personalitat jurídica i els ens públics.

Nota

Sobre aquest tema, l'article 106.1 de l'RGGIT estableix que, "en tals supòsits les actuacions i procediments poden realitzar-se amb qualsevol dels obligats tributaris que concorrin en el pressupòsit de fet de l'obligació objecte de les actuacions o procediments".

2.4. Els ens sense personalitat jurídica

Com assenyalava l'article 35.4 de l'LGT, tindran la consideració d'obligats tributaris les herències jacents, les comunitats de béns i altres entitats que, malgrat no tenir personalitat jurídica, constitueixin una unitat econòmica o un patrimoni separat susceptible d'imposició, encara que se'n limita la procedència al fet que així ho prevegin expressament normes amb rang de llei⁶.

⁽⁶⁾Article 35.4 de l'LGT.

Així doncs, amb aquestes previsions, l'LGT obre la possibilitat que les lleis reguladores de cada tribut puguin donar la condició d'obligats tributaris a les entitats esmentades sense personalitat jurídica, de manera que no realitza un reconeixement genèric sinó una habilitació perquè, en els casos en què es consideri convenient, se'ls pugui donar aquesta consideració.

No obstant això, cal observar que, si bé respecte de les herències jacents i les comunitats de béns l'LGT fa referència a ens concrets, no ocorre el mateix en relació amb les altres entitats que, malgrat no tenir personalitat jurídica, constitueixen una unitat econòmica o un patrimoni separat susceptible d'imposició, sinó que en aquests casos es limita a enumerar uns criteris genèrics als quals es podrà acollir el legislador (o l'Administració tributària) realitzant l'oportuna interpretació (ja que en els tributs en els quals es reconeix aquestes entitats com a obligats tributaris es remet a les previstes en l'article 35.4 de l'LGT).

En qualsevol cas, del que no hi ha dubte és que la seva subjecció als tributs serà com la de qualsevol altre obligat tributari, considerant, si se'ls reconeix com a contribuents, que realitzen el fet imposable de manera unitària o, en els altres casos, que queden obligats a complir les obligacions pertinents, és a dir, entenent que hi ha **una sola relació juridicotributària** (i no diverses solidàries) entre l'entitat en qüestió i l'Administració.

Remissions a l'article 35.4 de l'LGT

Aquesta remissió es fa tant en sentit negatiu com positiu, atès que, per exemple, l'article 8 de la LIRPF assenyalava expressament que "no tenen la consideració de contribuent les societats civils no subjectes a l'Impost sobre Societats, herències jacents, comunitats de béns i altres entitats a què es refereix l'article 35.4 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària".

De totes maneres, cal destacar en aquest punt l'article 42.1.b) de l'LGT, en el qual s'assenyala que els partícips o cotitulars de les entitats a què es refereix l'apartat 4 de l'article 35 de la mateixa Llei seran responsables solidaris en proporció a les seves respectives participacions respecte a les obligacions tributàries materials d'aquestes entitats, si bé, considerant que la seva responsabilitat es limita en funció de les seves respectives participacions i que no es predica respecte a la totalitat del deute corresponent, és cert que la seva qualificació de solidària resulta essencialment impròpia.

2.5. Els ens públics

Finalment, com s'assenyalava, cal dedicar un breu apartat a destacar la singularitat dels ens públics quant a obligats tributaris, en tant que el plantejament de si poden estar subjectes als seus propis tributs o als tributs d'altres ens públics no ha generat opinions unànimes.

No obstant això, és cert que actualment la personalitat jurídica diferenciada dels ens públics dependents de les administracions implica el manteniment de relacions jurídiques entre ambdós, de la mateixa manera que són inevitables en les actuacions de l'Administració regides pel dret privat o en les que realitza actuant en el mercat en posició d'igualtat amb els altres productors privats.

Així, des d'aquest punt de vista, res impediria que un d'aquests vincles jurídics fos una relació tributària, la qual cosa resulta especialment evident en l'últim supòsit descrit (ja que l'Administració actua a través d'entitats que gaudeixen de patrimoni propi i ingressos privatis i, lluny de privilegis i potestats, duen a terme la seva activitat en posició d'igualtat amb els altres operadors).

Per això, i considerant la plena submissió al dret amb el qual han d'actuar els ens públics, sembla evident que, a més dels tributs propis, també podran trobar-se subjectes als tributs d'altres administracions.

De fet, així es desprèn directament de la disposició addicional setena de l'LGT, en tant que, a més de preveure la subjecció tributària de les entitats dependents de les CA i les corporacions locals, designa, entre d'altres, aquestes últimes com a responsables solidàries dels seus deutes tributaris⁷.

Igualment, l'aptitud dels ens públics sobre aquest tema també es reconeix en la regulació dels diferents tributs municipals que realitza el TRLRHL, que remarca fins i tot la subjecció de les administracions autonòmiques i de l'AEAT, si bé és cert que, en determinats casos, se les eximeix (el mateix que ocorre en

Diferenciació de la solidaritat entre els obligats tributaris i les entitats sense personalitat jurídica

Mentre que la concurrència d'obligats tributaris en el supòsit de fet d'una obligació comporta la seva solidaritat en el compliment dels deutes que se'n deriven (és a dir, que tots ells formaran el costat passiu de la relació que neix amb l'Administració tributària i respondran de la totalitat de les obligacions que sorgeixin), en el cas dels ens sense personalitat jurídica hi ha un únic obligat tributari com a tal i una única relació amb l'Administració (sense que els partícips o cotitulars en siguin part).

⁽⁷⁾Disposició addicional setena de l'LGT.

l'IS, ja que l'article 9 de la LIS, a pesar de reconèixer-los subjectes a l'impost, n'eximeix l'Estat, les CA, les corporacions locals, el Banc d'Espanya, els organismes autònoms i d'altres).

Així doncs, no hi ha dubte que els ens públics es troben subjectes als tributs, tal com es podrà comprovar també en analitzar la compensació en el mòdul "L'extinció del deute tributari" quant a forma d'extinció del deute tributari.

Tancant amb aquestes consideracions la configuració dels obligats tributaris i la seva regulació general, cal entrar ara a analitzar amb detall les principals figures subjectives de què es componen, si bé abans convé dedicar un breu apartat a l'anàlisi de la capacitat d'obrar en l'àmbit tributari, a la possibilitat de representació i a la regulació del domicili fiscal (i és que, tenint en compte que aquest mòdul està dedicat als subjectes del tribut, tractar aquests temes fonamentals en les seves relacions amb l'Administració resulta de gran necessitat).

Vegeu també

Sobre aquest tema, vegeu el subapartat "La compensació de deutes d'entitats públiques" del mòdul "L'extinció del deute tributari" de l'assignatura.

3. La capacitat d'obrar i la representació en l'àmbit tributari

3.1. La capacitat d'obrar

En termes similars a l'article 3 de la Llei 39/2015, d'1 d'octubre, del Procediment Administratiu Comú de les Administracions Públiques, l'article 44 de l'LGT és el que regula la capacitat d'obrar en l'àmbit tributari, és a dir, l'aptitud dels obligats tributaris per a exercir i complir per si mateixos els drets i deures de què són titulars.

Per tant, a grans trets, pot definir-se la **capacitat d'obrar com la facultat de les persones per a realitzar actes amb eficàcia jurídica**⁸.

⁽⁸⁾Article 44 de l'LGT.

Així, tenint en compte les conseqüències que poden implicar els actes amb eficàcia jurídica, no és estrany que la **capacitat d'obrar estigui normativament detallada i protegida** i d'aquesta manera s'exclouï de l'autonomia de la voluntat.

En concret, seguint les previsions de l'article 44 esmentat, per a conèixer les persones que posseiran capacitat d'obrar en l'àmbit tributari cal recórrer a la normativa civil, i és que aquesta la reconeix expressament a "**les persones que la tinguin conforme a dret**" (és a dir, les persones físiques que, en principi, hagin obtingut la majoria d'edat i no estiguin legalment incapacitades i les persones jurídiques d'acord amb les regles de la seva constitució –encara que, per raons òbvies, hauran d'actuar a través de les persones que tinguin la titularitat dels òrgans als quals correspongui la competència per a fer cada actuació–).

Seguidament, l'esmentat article 44 assenyala que tindran capacitat d'obrar **els menors d'edat i els incapacitats en les relacions tributàries derivades de les activitats que la normativa els permeti realitzar per si mateixos** (és a dir, sense l'assistència de la persona que exerceixi la pàtria potestat, la tutela, la curatela o la defensa judicial), i és que, tenint en compte que la capacitat esmentada és del tot contingent (ja que depèn de moltes variables com l'edat, la maduresa intel·lectual o l'habilitat d'autogovern), pot donar-se el cas que simplement es restringeixi respecte a determinades facultats. No obstant això, i com és lògic, l'article 44 tanca les seves previsions excloent la capacitat d'obrar als menors incapacitats quan l'extensió de la incapacitació afecti l'exercici i defensa dels drets i interessos de què es tracti.

3.2. La representació en l'àmbit tributari

Una vegada vista la capacitat d'obrar en l'àmbit tributari, cal puntualitzar que, malgrat que estigui exclosa de l'autonomia de la voluntat, els obligats tributaris que la tinguin reconeguda podran decidir actuar per mitjà d'un representant (articles 45 a 47 de l'LGT), la qual cosa, en el cas dels subjectes que no la posseeixin, serà un imperatiu perquè puguin dur a terme les seves actuacions.

3.2.1. La representació legal

Tal com estableix l'article 45.1 de l'LGT, les persones que no tinguin capacitat d'obrar actuaran per mitjà dels seus representants legals, de manera que seran aquests últims els que supleixin la seva manca.

No obstant això, després d'aquestes previsions generals, l'article 45 simplement es limita a determinar els representants de les persones jurídiques i les entitats sense personalitat jurídica incloses en l'article 35.4 de l'LGT, per la qual cosa sembla que, excepte pel que fa a aquestes previsions, serà aplicable el dret comú.

Així doncs, l'LGT només concreta que, en el cas de les persones jurídiques, actuaran les persones que tinguin, en el moment en què es produeixin les actuacions tributàries corresponents, la titularitat dels òrgans a què correspongui la seva representació (ja sigui per disposició de la Llei o per acord vàlidament adoptat), mentre que per les entitats sense personalitat jurídica actuarà en la seva representació el subjecte que la tingui, sempre que l'acrediti fefaentment i, si no se n'ha designat representant, el que aparentment exerceixi la gestió o direcció o, si no, qualsevol dels seus membres o partícips⁹.

⁽⁹⁾Article 45 de l'LGT.

3.2.2. La representació voluntària

Pel que fa a la **representació voluntària**, és l'article 46 de l'LGT el que n'aborda la regulació i l'admet amb caràcter general per a tots els obligats tributaris amb capacitat d'obrar, entenent-la subsistent excepte manifestació en contra del representat (és a dir, que una vegada comunicada, les actuacions administratives successives s'entendran amb el representant –a no ser, òbviament, que es manifesti el contrari–).

En relació amb els aspectes formals, l'LGT els estableix de manera molt flexible, i és que fins i tot estableix que, **quan concorrin diversos titulars en una mateixa obligació tributària, tret que es produeixi manifestació expressa en contra, es presumirà atorgada la representació a qualsevol d'ells** (encara

⁽¹⁰⁾Apartats 3 i 6 de l'article 46 de l'LGT.

que exigeix que la liquidació que resulti d'aquestes actuacions haurà de ser notificada a tots els titulars de l'obligació). Així mateix, i amb caràcter general, **també podrà entendre's presumida en els actes de mer tràmit¹⁰.**

La determinació dels actes de tràmit a l'efecte de la representació

Sobre aquest tema, com ha reiterat abundant jurisprudència, convé destacar que, a l'hora de valorar la necessitat d'acreditació de la representació tributària, no pot entendre's que els actes de tràmit siguin tots aquells que no siguin resolutoris de procediments, ja que hi ha moltes d'aquestes actuacions que, sense anar més lluny, poden generar drets o obligacions o comportar-ne la renúncia. Aquest és el cas, per exemple, de les actes en conformitat dels procediments inspectors, ja que, si bé l'acte final serà la liquidació derivada de la mateixa actuació, comporta la renúncia de drets. Sobre aquest tema, poden veure's, entre d'altres, les STSJ de Catalunya de 15 i 24 d'octubre de 2007 o, amb caràcter general, les STS de 14 de febrer de 2000 o de 18 d'octubre de 2010.

De fet, l'article 46.2 únicament exigeix la **deguda acreditació expressa per a la realització de determinats tràmits concrets**, ja sigui per qualsevol mitjà vàlid en dret que en deixi constància fidedigna (i admet també, respecte d'això, els documents normalitzats de representació que aprovi l'Administració tributària per a determinats procediments) o mitjançant declaració en compareixença personal de la persona interessada davant l'òrgan administratiu competent (el denominat *apud acta*).

De tota manera, és cert que en l'apartat 4 també s'especifica que, quan els representants presentin algun document a través de mitjans telemàtics, podran veure's obligats a acreditar-ne la deguda representació en qualsevol moment, i és que, com afegeix l'apartat 5, més enllà dels casos descrits, també es podrà exigir l'acreditació de la representació en la forma que es determini reglamentàriament.

No obstant això, cal destacar que l'article 46 tanca les seves previsions incorporant el **principi general d'esmena¹¹**, que estableix que, en cas de falta o insuficiència del poder de representació, l'òrgan administratiu competent haurà de concedir un termini de 10 dies perquè s'aporti o corregeixi el defecte, de manera que, per si mateixes, aquestes causes no impediran que es tingui per realitzat l'acte de què es tracti.

No obstant això, malgrat aquestes exigències d'acreditació, és cert que l'LGT no estableix requisits específics en relació amb el representant (ja que simplement se sobreentén que haurà de tenir la capacitat d'obrar necessària) ni limitacions objectives o subjectives relatives a la seva actuació (més enllà de la prohibició general que exclou la representació respecte als drets personalíssims), de manera que pot entendre's que la representació voluntària podrà estendre's a tots els actes i tràmits que lliurement decideixi el representat (respectant, això sí, aquelles previsions específiques que, en relació amb determinats procediments concrets, es puguin establir).

Tràmits que exigeixen una acreditació especial

En concret, els tràmits que requereixen que s'acrediti la representació voluntària per qualsevol mitjà que deixi constància fidedigna o mitjançant declaració en compareixença personal de la persona interessada són els següents: interposar recursos o reclamacions o desistir-ne, renunciar a drets, assumir o reconèixer obligacions, sol·licitar devolucions d'ingressos indeguts o reemborsaments i en els restants supòsits en què sigui necessària la signatura de l'obligat tributari en els procediments regulats en els títols III, IV i V (article 46.2 de l'LGT).

⁽¹¹⁾ Article 46.7 de l'LGT.

Lectura recomanada

Sobre aquest tema, poden veure's, entre d'altres, les previsions concretes que estableix l'article 142.3 de l'LGT en relació amb el procediment inspector o les de l'article 232.4 respecte a les reclamacions economicoadministratives.

Finalment, pot assenyalar-se un últim tipus de representació que es trobaria a cavall entre la legal i la voluntària, i és que l'article 47 de l'LGT obliga determinats obligats tributaris al fet que, als efectes d'entaular les seves relacions amb l'Administració tributària, nomenin un representant que podrà ser designat lliurement. No obstant això, és cert que aquesta **representació mixta** està limitada als **obligats tributaris que no resideixin a Espanya**, els quals hauran de designar el representant amb domicili en territori espanyol quan operin en el mateix territori a través d'un establiment permanent, quan així ho estableixi expressament la normativa tributària o quan, per les característiques de l'operació o activitat realitzada o per la quantia de la renda obtinguda, així ho requereixi l'Administració tributària¹².

(12) Article 47 de l'LGT.

No obstant això, més enllà d'aquestes previsions generals, l'LGT es limita a remetre a la normativa reguladora dels tributs la determinació dels diferents supòsits en els quals serà exigible i el desenvolupament de com s'haurà de comunicar a l'Administració tributària, la qual cosa, com és lògic, ha estat bàsicament abordada per la normativa de l'IRNR. Tanmateix, el TRIRNR simplement ha concretat dos nous supòsits obligatoris per a la designació de representant: sempre que es desenvolupin activitats econòmiques a Espanya sense que hi intervingui establiment permanent i quan operin a Espanya entitats en règim d'atribució de rendes¹³.

(13) Articles 24.2 i 38 del TRIRNR.

Més enllà d'aquestes previsions, l'article 10 del TRIRNR reproduïx les previsions generals previstes en l'article 47 de l'LGT, afegint únicament que, si els obligats tributaris no compleixen amb el seu deure de comunicar el representant designat a l'Administració, a part de cometre una infracció tributària greu sancionada amb una multa pecuniària fixa de 2.000 euros, es podrà considerar com a tal el representant de l'establiment permanent que figuri en el Registre Mercantil o, si no s'hagués nomenat o inscrit o fos una persona diferent de la que està facultada per a contractar en nom dels obligats tributaris, es podrà entendre que és aquesta última¹⁴.

(14) Article 10 del TRIRNR.

3.3. El domicili fiscal

Abans d'entrar en l'estudi de la successió del deute tributari, cal tancar aquest apartat dedicat a qüestions generals relacionades amb els subjectes del tribut amb una breu anàlisi del domicili fiscal, i és que, tenint en compte els efectes rellevants de la seva determinació (ja sigui per a conèixer la competència territorial dels òrgans administratius, per a la pràctica de notificacions o per a realitzar actuacions de comprovació o inspecció), mereix una atenció especial.

Així, segons l'article 48.1 de l'LGT, el **“domicili fiscal és el lloc de localització de l'obligat tributari en les seves relacions amb l'Administració tributària¹⁵”**.

(15) Article 48.1 de l'LGT.

Tanmateix, tenint en compte la varietat de figures que s'engloben sota la categoria d'"obligats tributaris" i les diferents circumstàncies en les quals es puguin trobar, resulta evident que la seva determinació no sempre serà la mateixa, tal com es desprèn de l'apartat 2 del mateix article 48¹⁶.

(16) Article 48.2 de l'LGT.

Així, d'acord amb el precepte esmentat, el domicili fiscal serà:

1) En el cas de les **persones físiques**, el lloc on tinguin la seva residència habitual, la qual, segons l'article 9 de la LIRPF, és el lloc en el qual romanguin, contínuament o alternativament, més de 183 dies l'any o on radiqui el nucli principal o la base de les seves activitats o interessos econòmics, de manera directa o indirecta. De fet, en termes similars a les últimes previsions de l'article de la LIRPF esmentat, l'article 48.1 de l'LGT prossegueix assenyalant que, quan les persones físiques desenvolupin principalment activitats econòmiques, l'Administració tributària, en els termes establerts reglamentàriament, podrà considerar com a domicili fiscal el lloc on estigui centralitzada efectivament la gestió administrativa i l'adreça de les activitats desenvolupades o, si no es pugués determinar, el lloc en el qual radiqui el valor més elevat de l'immobilitzat en el qual es realitzin.

2) En relació amb les **persones jurídiques**, el lloc en el qual es trobi efectivament centralitzada la seva gestió administrativa i la direcció dels seus negocis, sigui o no el seu domicili social. No obstant això, igual que ocorre amb les persones físiques, si aquest no es pugués determinar, serà el lloc on radiqui el valor més elevat del seu immobilitzat.

3) Pel que fa a les **entitats sense personalitat jurídica previstes en l'article 35.4 de l'LGT**, l'article 48.2 remet als criteris establerts per a les persones jurídiques.

4) Finalment, per a les **persones o entitats no residents a Espanya**, el mateix precepte determina, en primer lloc, que el domicili fiscal serà aquell que fixi la normativa reguladora de cada tribut. No obstant això, si no estigués previst, serà el domicili del seu representant o, en el cas que operin a Espanya mitjançant establiment permanent, serà el que resulti d'aplicar les regles establertes respecte a les persones físiques i jurídiques.

Tal com s'apuntava, els efectes tributaris que es deriven de la determinació correcta del domicili fiscal són de gran rellevància, per la qual cosa no és estrany que cada Administració, en relació amb els tributs dels quals correspon

(17) Article 48 de l'LGT i 17 de l'RGGIT.

la gestió, pugui comprovar-lo i rectificar-lo i que l'LGT hagi establert la comunicació específica i de qualsevol canvi que experimenti a l'Administració tributària com **un deure dels obligats tributaris**¹⁷.

Així mateix, amb la finalitat de vetllar per la seva contínua actualització, l'article 2.3 de l'RGGIT ha establert l'obligació de **les administracions tributàries** de les CA i de les ciutats amb estatut d'autonomia de **comunicar** amb periodicitat mensual a l'AEAT la **informació censal** de què disposin a l'efecte de consolidar-la, de la mateixa manera que obliga l'AEAT a informar-les amb periodicitat mensual de les variacions de les dades que es trobin incloses al Cens d'Obligats Tributaris.

No obstant això, malgrat les competències de comprovació del domicili fiscal que té l'Administració tributària i de les obligacions d'intercomunicació esmentades, cal deixar clar que en cap cas poden suplir el deure dels obligats tributaris d'informar del canvi de domicili, i és que, a més que així ho estableix expressament l'article 48.3 de l'LGT ("el canvi de domicili fiscal no produeix efectes davant l'Administració tributària fins que es compleixi amb l'esmentat deure de comunicació"), l'article 198 de l'LGT en tipifica l'incompliment com un supòsit específic d'infracció tributària.

A més, sembla desprendre's fins i tot que aquesta comunicació haurà de fer-se a cada Administració tributària, en tant que l'apartat 3 de l'article 17 de l'RGGIT assenyala que "la comunicació del nou domicili fiscal té plens efectes des de la seva presentació respecte a l'Administració tributària a la qual se li hagi comunicat".

Així mateix, l'apartat 4 del precepte esmentat preveu que "la comunicació del canvi del domicili fiscal a l'Administració tributària de l'Estat produeix efectes respecte a les administracions tributàries de les comunitats autònomes i ciutats amb estatut d'autonomia només des del moment en què aquestes últimes en tinguin coneixement", encara que, de conformitat amb l'esmentat deure administratiu previst en l'article 2.3 de l'RGGIT, és cert que podrà entendre's que aquestes han tingut el coneixement necessari transcorregut un mes des de la comunicació a l'AEAT.

Finalment, cal destacar que l'eventual sanció no serà l'únic efecte rellevant que podrà tenir lloc davant la falta de compliment de l'esmentat deure d'informació dels obligats tributaris, sinó que, com assenyala l'article 17.3 de l'LGT, en aquests supòsits podran considerar-se vàlides les notificacions i actuacions realitzades en el domicili anterior i fins i tot s'estableix que: "**els procediments que s'hagin iniciat d'ofici abans de la comunicació d'aquest canvi els pot continuar tramitant l'òrgan corresponent al domicili inicial**"¹⁸.

La rellevància del domicili fiscal

La prova de la importància que té al llarg de tota l'aplicació dels tributs és en l'article 110 de l'LGT, el qual assenyala el domicili fiscal com un dels llocs en els quals es podrà practicar qualsevol notificació tributària.

La necessària comunicació dels canvis en el domicili fiscal per part dels obligats tributaris

Sobre aquest tema, cal assenyalar que la comunicació del canvi de domicili a l'efecte del padró municipal o d'altres registres administratius tampoc substitueix el deure dels obligats d'informar de les modificacions que experimenti el seu domicili, tal com ha assenyalat l'STS de 28 de maig de 2001.

⁽¹⁸⁾Article 17.3 de l'LGT.

4. Els subjectes passius

Tal com s'ha assenyalat, els subjectes passius del tribut es conformen pel contribuent i el substitut del contribuent, figures que, sense cap dubte, són les més importants dins de les que configuren els obligats tributaris (especialment la primera, en tant que és l'única que resulta imprescindible per a la configuració de qualsevol tribut).

4.1. El contribuent

De conformitat amb l'article 36.2 de l'LGT, "és **contribuent** el subjecte passiu que realitza el fet imposable", encara que, tenint en compte les característiques del fet imposable, serà el que el realitzi o el que es trobi en les circumstàncies que s'hi preveuen¹⁹.

⁽¹⁹⁾Article 36.2 de l'LGT.

Així doncs, el contribuent serà el titular de la capacitat econòmica manifestada en el fet imposable imprescindible per a la imposició del tribut, per la qual cosa, en principi, serà ell el gravat pel tribut (de manera que quedarà obligat a complir davant la Hisenda pública l'obligació tributària principal i els altres deures que se'n derivin).

Sobre aquest tema, i encara que sigui el subjecte que hagi realitzat el fet imposable, convé remarcar que serà el gravat pel tribut corresponent únicament en un principi, ja que, com assenyalava l'article 36.1 de l'LGT "no perd la condició de subjecte passiu qui hagi de repercutir la quota tributària a altres obligats, llevat que la llei de cada tribut disposi una altra cosa". De la mateixa manera, tampoc la perdrà si acaba pagant l'obligació tributària principal un altre subjecte, com el substitut o un responsable²⁰.

⁽²⁰⁾Article 36.2 de l'LGT.

La desvinculació de la condició de contribuent de la possibilitat de repercutió

En aquest punt, com s'assenyalava, és important remarcar que, encara que el contribuent pugui repercutir la quota tributària a un altre subjecte, mai no perdrà la seva condició, de manera que, encara que no suporti la càrrega esmentada, sí que haurà de fer-se càrrec de les altres obligacions que se'n derivin i dels recàrrecs, interessos, sancions o altres prestacions que puguin escaure en relació amb l'obligació tributària principal (de manera que el repercutit quedarà totalment al marge d'aquests).

Així mateix, com s'apuntava, també es desprèn de les previsions del precepte esmentat (així com de les de l'article 8.c) de l'LGT) que normes amb rang de llei n'hauran de preestablir la determinació, de manera que no és tan important qui realitzi o estigui en les circumstàncies descrites pel fet imposable, sinó qui assenyalí la Llei.

Finalment, cal recordar que, en tant que els subjectes passius (contribuent i substitut) són part dels obligats tributaris regulats en l'article 35 de l'LGT, podran formar part d'aquesta categoria les persones físiques i jurídiques, així com determinades entitats sense personalitat jurídica i fins i tot, com s'ha vist, les entitats públiques.

4.2. El substitut del contribuent

La segona de les figures que conformen els subjectes passius és la del substitut del contribuent, si bé, a diferència de la importància de la del contribuent, és cert que es preveu en molt pocs tributs (ja que s'ha anat veient desplaçada per la figura del retenidor).

De conformitat amb l'article 36.3, és **substitut del contribuent** "el subjecte passiu que, per imposició de la Llei i en lloc del contribuent, està obligat a complir l'obligació tributària principal, així com les obligacions formals inherents a la mateixa obligació", si bé "podrà exigir del contribuent l'import de les obligacions tributàries satisfetes, tret que la Llei assenyali una altra cosa²¹".

Així, sembla que el tret definitori d'aquesta figura és que el substitut es col·loca en la posició del contribuent i haurà de fer-se càrrec de tots els deures materials i formals derivats de l'obligació tributària principal, de manera que quedarà com a únic subjecte vinculat davant la Hisenda pública.

No obstant això, com afegeix l'últim paràgraf de l'article 36.3 de l'LGT, el substitut podrà exigir al contribuent l'import de les obligacions materials satisfetes tret que la Llei disposi una altra cosa, la qual cosa, encara que resulti absolutament lògica (en tant que la capacitat econòmica gravada és la del contribuent), ha de remarcar-se que es preveu com a possibilitat. Així mateix, ha de destacar-se que, d'acord amb aquestes previsions, només la Llei podrà impedir aquesta possibilitat i que, per tant, en principi seran nul·les les clàusules privades que puguin pactar-se amb aquest efecte.

D'altra banda, igual que en el cas dels contribuents, la determinació del subjecte passiu l'hauran de determinar normes amb rang legal, de manera que, en els casos en els quals es prevegi, la Llei haurà de preveure un supòsit de fet del qual naixerà la imposició del tribut i un pressupòsit fàctic diferent que donarà lloc al naixement d'aquesta figura.

La previsió legal dels substituïts

Actualment, aquesta figura únicament es preveu en el cas dels IE (article 8.3 de la LIE), en l'ICICO (article 101.2 del TRLRHL) i en quatre supòsits respecte dels quals es poden establir taxes (article 23.2 del TRLRHL). No obstant això, únicament es preveu de manera expressa la possibilitat de repercussió en un d'aquests últims supòsits: "Tenen la condició de substituïts del contribuent [...] en les taxes establertes per raó de serveis o activitats que

La determinació legal del contribuent

Aquesta determinació és realment important en els casos en què el fet imposable és realitzat per diferents subjectes en igual mesura, com passa amb les transmissions de béns el cas del gravamen de TPO. Aquí, tant el transmissor com l'adquirent realitzen les operacions gravades, per la qual cosa resulta necessari que el TRITPAJID puntualitzi qui serà el contribuent (la qual cosa es realitza en l'art 8.a) assenyalant l'adquirent).

⁽²¹⁾Article 36.3 de l'LGT.

La singularitat de la figura del substitut

Com s'apuntava, és cert que en l'actualitat la figura del substitut s'ha anat veient desplaçada per la del retenidor, encara que, malgrat les similituds que presenten, són completament independents. En aquest sentit, la principal diferència radica en el fet que en la substitució el contribuent deixa de tenir cap relació amb l'Administració respecte del tribut en qüestió, mentre que en la retenció continuarà obligat a presentar la declaració corresponent, a ingressar-la i a complir els deures formals que escaiguin.

beneficiïn o afectin els ocupants d'habitatges o locals, els propietaris d'aquests immobles, que poden repercutir, si escau, les quotes sobre els beneficiaris respectius”.

5. El retenidor i els altres obligats a fer pagaments a compte

Després del contribuent i el substitut del contribuent, la figura següent que enumera l'article 35.2 de l'LGT és la dels obligats a fer pagaments a compte de l'obligació tributària principal, els quals, de conformitat amb els articles 23 i 37 de la mateixa, seran els **retenidors**, els obligats a fer pagaments fraccionats i els obligats a practicar ingressos a compte.

5.1. El retenidor

Sense cap dubte, la figura més important dins dels obligats a fer pagaments a compte és la dels **retenidors**, la qual va aparèixer després de la reforma de la imposició directa sobre la renda (essencialment a través de l'IRPF, l'IRNR i l'IS). En aquest sentit, en tant que el període impositiu d'aquests tributs és d'un any i que la seva meritació es produeix al final d'aquest any, es va crear la possibilitat de fer ingressos anticipats, establint tècniques de retenció en la font de determinades categories de rendiments a càrrec del pagador d'aquests. D'aquesta manera, el pagador està obligat a retenir part dels ingressos que satisfà i a declarar-los i ingressar-los directament a la Hisenda pública a compte del perceptor (que és el contribuent dels esmentats impostos i que, com a tal, haurà de suportar la retenció), de manera que, així, a més d'aconseguir un major i millor control del compliment de les obligacions tributàries, l'Administració tributària aconsegueix tenir liquiditat al llarg de tot l'any.

Per tant, com assenyala l'article 37.2 de l'LGT, es pot definir la figura del **retenidor** com "la persona o l'entitat a qui la Llei de cada tribut imposa l'obligació de detraure i ingressar a l'Administració tributària, en ocasió dels pagaments que hagi de realitzar a altres obligats tributaris, una part del seu import a compte del tribut que correspongui a aquests²²."

Així doncs, com es desprèn de la mateixa definició, el retenidor haurà de complir, d'una banda, l'obligació de retenir part dels pagaments que realitzi, i ingressar, d'altra banda, aquesta quantia a la Hisenda pública. No obstant això, cal tenir en compte que també haurà de complir una sèrie d'obligacions formals derivades d'aquests deures, atès que haurà de formalitzar la retenció practicada a la declaració tributària pertinent de caràcter mensual i comunicar-la als contribuents (i els haurà d'oferir, a més, l'acreditació pertinent per a la seva futura deducció a l'hora de calcular l'obligació tributària principal),

Lectura recomanada

Vegeu un exemple de regulació de les obligacions de retenció en l'article 99 de la LIRPF.

⁽²²⁾Article 37.2 de l'LGT.

haurà de presentar el resum anual pertinent de les diferents retencions realitzades i estarà obligat a conservar la documentació corresponent a les retencions esmentades.

En concret, les retencions es calculen d'acord amb el que estableix la Llei en cada cas, ja sigui aplicant a l'import monetari pagat un **percentatge fix** (com ocorre, per exemple, amb els rendiments del capital mobiliari a l'IRPF⁽²³⁾) o utilitzant un **percentatge calculat** en funció de diversos elements que fan referència a les circumstàncies personals i familiars del contribuent (com és el cas dels rendiments del treball personal a l'IRPF⁽²⁴⁾).

⁽²³⁾Article 101.4 de la LIRPF.

⁽²⁴⁾Article 101.1 de la LIRPF.

Per la seva banda, els contribuents als quals es practiquen aquestes retencions també estan legalment obligats a facilitar les dades necessàries al retenidor per al seu càlcul correcte, de la mateixa manera que, com és obvi, hauran de suportar la seva pràctica sempre que sigui conforme a dret (ja que, si no estan conformes amb les retencions, podran requerir al retenidor que regularitzi la seva situació, podran esperar a fer-ho a la seva futura declaració de l'impost o, si consideren que el tipus que aplica el retenidor és improcedent, podran interposar una reclamació economicoadministrativa a través del procediment especial establert amb aquest efecte).

5.2. Els altres obligats a fer pagaments a compte

Al costat dels retenidors, l'article 37 de l'LGT assenyala que també estaran obligats a fer pagaments a compte els obligats a fer pagaments fraccionats i els obligats a practicar ingressos a compte.

En concret, el primer apartat 37 de l'LGT estableix que serà **obligat a fer pagaments fraccionats** el contribuent a qui la llei de cada tribut imposi l'obligació d'ingressar quantitats a compte de l'obligació tributària principal abans del que aquesta resulti exigible, per la qual cosa, d'acord amb aquesta definició, només els contribuents podran formar part d'aquesta figura⁽²⁵⁾.

⁽²⁵⁾Article 37.1 de l'LGT.

A la pràctica, aquesta obligació únicament s'imposa als subjectes que realitzen activitats econòmiques (és a dir, empresaris i professionals), els obliga a ingressar part dels rendiments de les activitats esmentades (també calculada mitjançant un percentatge) durant el període impositiu del tribut que les grava.

Lectura recomanada

Vegeu un exemple de regulació d'aquestes obligacions a l'article 23 del TRIRNR.

Per la seva banda, l'article 37.3 de l'LGT concreta que serà **obligat a practicar ingressos a compte** la persona o entitat que satisfaci rendes en espècie o dineràries i a qui la Llei imposi l'obligació de fer ingressos a compte de qualsevol tribut, de manera que, a diferència dels obligats a fer pagaments fraccionats, els ingressos es realitzaran a compte de l'obligació tributària principal d'un tercer²⁶.

⁽²⁶⁾ Article 37.3 de l'LGT.

A primera vista, considerant que haurà de fer els ingressos a compte el pagador dels rendiments esmentats, sembla que aquesta figura coincideix amb la del retenidor, si bé les principals diferències es troben en relació amb les rendes en espècie.

Lectura recomanada

Vegeu un exemple de regulació d'aquestes obligacions en l'article 128 de la LIS.

En aquests casos, en no haver-hi prestació en diners, no es pot sostreure la quantitat que s'ha de pagar a Hisenda aplicant un percentatge a la retribució satisfeta, per la qual cosa el subjecte que lliura la renda en espècie n'haurà de fer una valoració dinerària i efectuar el pagament corresponent a l'Administració tributària.

Així, addicionalment a la prestació satisfeta, haurà d'efectuar el pagament corresponent de la retenció a la Hisenda pública, de manera que, tret que la repercuteixi al subjecte gravat per l'obligació tributària principal corresponent, ingressarà, a diferència del que ocorre en les retencions, una quantitat extra.

Finalment, cal destacar que les tres classes d'obligacions de pagament a compte descrites, malgrat estar vinculades amb l'obligació principal d'un tribut (ja que impliquen el pagament anticipat de part de l'obligació), suposen obligacions completament autònomes, i és que sorgeixen de supòsits diferents del fet imposable, poden anar a càrrec de subjectes diferents i tenen per objecte la realització d'un ingrés anticipat. Així, i encara que el seu import podrà deduir-se de la quota resultant de l'obligació tributària principal (de manera que pot resultar una quantitat a ingressar o a retornar –article 23.2 de l'LGT–), constitueix un deute tributari per si mateix.

L'autonomia de les obligacions de pagament a compte

En concret, en la mateixa línia que l'article 17.3 de l'LGT, l'article 58.1 de la mateixa Llei deixa clar que aquestes obligacions constitueixen un deure per si soles i que són independents de l'obligació tributària principal, en tant que assenyalen que "el deute tributari està constituït per la quota o quantitat a ingressar que resulti de l'obligació tributària principal o de les obligacions de realitzar pagaments a compte". De fet, així ho manifesta igualment l'article 23.1 de l'LGT.

Per tant, si un retenidor o un obligat a ingressar a compte no compleix el seu deure, respondrà per la falta de compliment en nom propi, i és que, fins i tot en el cas que el subjecte responsable de l'obligació tributària principal acabi ingressant la seva totalitat a l'hora de liquidar l'obligació, haurà de fer-se càrrec dels recàrrecs, els interessos de demora i les sancions eventuais que puguin escaure (tant pel que fa a l'obligació material en mateixa si com a les obligacions formals que se'n deriven).

La regularització de l'incompliment de l'obligació de retenir i d'ingressar a compte i els límits a la doble imposició

En aquest punt, cal destacar la interpretació que ha mantingut el TS en sentències com la de 25 d'abril de 2002 o la de 5 de març de 2008, segons la qual l'exigència de la retenció al

retenidor quan els subjectes passius ja hagin pagat la totalitat de la quota tributària corresponent implica una clara, rotunda i abusiva doble imposició i un enriquiment injust per part de l'Administració. No obstant això, tot plegat no impedeix que l'Administració tributària pugui exigir al retenidor els interessos, els recàrrecs i les possibles sancions que pugui merèixer, ja sigui per no haver practicat la retenció o per haver-la practicat de manera quantitativament insuficient.

6. Els responsables tributaris

6.1. Concepte

La figura tributària següent a la qual l'LGT dóna la condició d'obligat tributari és la dels **responsables**, els quals, lluny de desplaçar el subjecte passiu o els deutors principals de la relació tributària i ocupar la seva posició (tal com ocorre amb els substituïts del contribuent), es col·loquen al costat d'ells i ocupen una posició accessòria, ja que al seu costat sempre hi ha necessàriament un deutor que no ha pagat el deute del qual és titular.

En concret, com estableix l'article 41 de l'LGT, "la Llei pot configurar com a responsables solidaris o subsidiaris del deute tributari, junt amb els deutors principals, altres persones o entitats", i afegeix que, a tal efecte, "es consideren deutors principals els obligats tributaris de l'apartat 2 de l'article 35 d'aquesta Llei".

Per tant, el primer que deixa clar l'LGT és que la responsabilitat no pot provenir d'un pacte o conveni entre particulars, sinó per la previsió expressa d'una norma amb rang de llei, i afegeix que hi ha dos tipus de responsabilitat: la **solidària** i la **subsidiària**.

En qualsevol cas, amb caràcter general, **la responsabilitat englobarà la totalitat del deute tributari exigit al deutor principal en període voluntari**, sens perjudici que, una vegada liquidat el deute al responsable, aquest hagi de respondre dels recàrrecs, interessos de demora i altres costos que puguin derivar-se si no realitza l'ingrés dins del període voluntari (el qual, de conformitat amb l'article 62.2, s'obrirà amb la liquidació del deute⁽²⁷⁾).

No obstant, en determinats supòsits concrets que es detallaran en els apartats següents, també podrà arribar a comprendre els interessos de demora i els recàrrecs liquidats al deutor principal i fins i tot les sancions derivades de les infraccions tributàries comeses per aquest, si bé la regla general és que les sancions n'estaran exemptes⁽²⁸⁾.

De tota manera, **en cap cas la responsabilitat comprendrà les obligacions formals del tribut**, sinó que es limitarà, amb més o menys extensió, a les prescripcions materials que se'n deriven, si bé és cert que, a través de la denomina-

L'accessorietat del responsable

Els responsables tributaris sempre es col·loquen al costat del deutor principal de manera accessòria, és a dir, que l'Administració sempre exigirà el deute tributari a aquest últim en primer lloc i de manera preferent. Així, només es dirigirà contra el responsable si el deutor principal no compleix la seva obligació de satisfer el deute.

⁽²⁷⁾ Article 41.3 de l'LGT.

⁽²⁸⁾ Article 41.4 de l'LGT.

⁽²⁹⁾ Article 41.6 de l'LGT.

da *acció de retorn*, els responsables tindran dret a exigir el reemborsament dels deutes a què hagin hagut de fer front al deutor o deutors principals (la qual cosa es tramita en la jurisdicció civil²⁹).

Finalment, un altre tret comú és que, entre els diferents supòsits en els quals es preveu que tindrà lloc la responsabilitat (que no han d'estar necessàriament en relació amb el fet imposable), es distingeixen casos en què la **responsabilitat serà culposa** (és a dir, derivada d'una actuació antijurídica del responsable) i uns altres en què serà **objectiva** (és a dir, que no farà falta que el responsable hagi actuat amb dol o negligència ni que hagi comès cap tipus de comportament antijurídic), sens perjudici dels problemes en relació amb el principi de la personalitat de la pena que es poden plantejar en els casos en què la responsabilitat objectiva compregui les sancions.

6.2. Classes

Com assenyala l'article 41 de l'LGT, la **responsabilitat podrà ser** de dos tipus, **solidària o subsidiària**, si bé, excepte precepte legal exprés que estableixi el contrari, sempre serà subsidiària³⁰. Així, i malgrat compartir part dels seus trets fonamentals i la seva extensió, cada tipus de responsabilitat comporta un règim jurídic diferent, per la qual cosa convé dedicar un breu apartat a cadascun d'ells.

⁽³⁰⁾Article 41 de l'LGT.

No obstant això, cal destacar ja d'entrada que la seva principal diferència es troba en si existeix o no el denominat **benefici d'excussió** a favor del responsable, ja que, si bé el responsable solidari respon indistintament amb el deutor principal davant la falta de pagament d'aquest últim en període voluntari, el responsable subsidiari només respondrà si el deutor principal i els eventuais responsables solidaris han estat declarats fallits.

6.2.1. Els responsables solidaris

L'article 42 de l'LGT és el que regula la responsabilitat solidària i estableix els diferents supòsits en els quals podrà tenir lloc, si bé, com assenyala expressament, les lleis podran preveure altres pressupòsits de fet diferents.

Així, estableix que seran **responsables solidaris** les persones o entitats que es trobin en els supòsits següents³¹:

⁽³¹⁾Article 42 de l'LGT.

1) Que siguin **causants o col·laborin activament en la realització d'una infracció tributària**, cas en el qual, a més de ser responsables solidaris del deute principal, ho seran de la sanció.

2) Que siguin **partícips o cotitulars de les entitats sense personalitat jurídica** previstes en l'article 35.4 de l'LGT, supòsit en què respondran solidàriament de les obligacions materials de l'entitat en proporció a les seves respectives participacions.

3) Que **adquireixin per qualsevol acte *inter vivos* la titularitat o exercici d'explotacions o activitats econòmiques (ja que si ho adquirissin *mortis causa* no serien responsables sinó successors)**, cas en què respondran solidàriament de les obligacions tributàries concretes pel titular anterior derivades del seu exercici (incloses les obligacions derivades de la falta d'ingrés de les retencions i ingressos a compte practicats o que s'haguessin hagut de practicar). No obstant això, com s'assenyala expressament, aquestes previsions no seran aplicables als adquirents d'explotacions o activitats econòmiques pertanyents a un deutor concursat quan l'adquisició tingui lloc en un procediment concursal.

En aquest tercer supòsit, l'LGT tracta d'evitar que, mitjançant la transmissió d'una explotació o activitat econòmica, s'eludeixi el pagament dels tributs meritats amb càrrec a la transmissió (per la qual cosa només tindrà lloc quan, malgrat que s'adquireixin elements aïllats, es continuï amb l'explotació o activitat), si bé l'article 175.2 de l'LGT **permet que l'adquirent, amb la conformitat prèvia del titular en el moment de la transmissió, en limiti la responsabilitat solidària sol·licitant a l'Administració la certificació detallada dels deutes, sancions i responsabilitats tributàries derivades de l'exercici de la explotació o activitat concreta**³².

Així, sempre que aquesta certificació s'expedeixi en el termini de tres mesos des de la seva sol·licitud, l'adquirent només respondrà dels deutes, sancions i responsabilitats que s'hi continguin, de manera que, si no s'esmenten o si s'emet la certificació fora de termini, l'adquirent quedarà exempt de la responsabilitat esmentada. No obstant això, com assenyala expressament el mateix precepte, quan l'adquirent no sol·liciti aquest certificat, la responsabilitat comprendrà també les sancions imposades o que puguin imposar-se.

Per la seva banda, l'apartat 2 de l'article 42, preveu altres supòsits en els quals també tindrà lloc la responsabilitat solidària (en els quals es pretén dificultar l'actuació recaptatòria de l'Administració), si bé, a diferència dels anteriors, aquesta responsabilitat s'estendrà més enllà dels deutes tributaris pendents i comprendrà les sancions tributàries, els recàrrecs i els interessos de demora del període executiu que hagi pogut generar la conducta del deutor principal (fins a l'import del valor dels béns o drets que hagués pogut embargar o alienar l'Administració tributària³³). Així, també seran **responsables solidaris** les persones o entitats següents:

La solidaritat en les entitats sense personalitat jurídica

En aquests casos, ha de tenir-se en compte que l'obligat tributari principal davant l'Administració serà l'entitat mateixa i, únicament si aquesta no paga, s'exigiran els deutes tributaris corresponents als partícips o cotitulars. No obstant això, cal tenir present que es tracta d'un supòsit de solidaritat impròpia, ja que aquests, en lloc de respondre de la totalitat de les obligacions que els siguin exigibles, veuen limitada la seva responsabilitat en proporció a les seves participacions respectives.

⁽³²⁾ Article 175.2 de l'LGT.

⁽³³⁾ Article 42.2 de l'LGT.

4) Les que siguin **causants o col·laborin en l'ocultació o transmissió de béns o drets de l'obligat al pagament amb la finalitat d'impedir l'actuació de l'Administració tributària.**

5) Les que, per culpa o negligència, **incompleixin les ordres d'embargament.**

6) Les que, **amb coneixement de l'embargament, la mesura cautelar o la constitució de la garantia, col·laborin o consentin l'aixecament dels béns o drets embargats**, o d'aquells béns o drets sobre els quals s'hagi constituït la mesura cautelar o la garantia.

7) Les que siguin **dipositàries dels béns del deutor** i que, una vegada rebuda la notificació de l'embargament, **col·laborin o consentin el seu aixecament.**

I finalment, cal destacar que la disposició addicional setena de l'LGT afegeix dos supòsits més de responsabilitat solidària, relatius a les CA i les Corporacions locals³⁴:

(34) Disposició addicional setena de l'LGT.

8) En primer lloc, que **les CA respondran solidàriament del pagament dels deutes tributaris contrets per les entitats de dret públic que en depenguin, per societats mercantils el capital social de les quals pertanyi íntegrament a la CA o per institucions associatives voluntàries públiques en les quals participin**, en proporció a les seves respectives quotes i sense perjudici del dret de repetir que, si escau, puguin tenir.

9) I, en segon lloc, fa responsables a **les corporacions locals del pagament dels deutes tributaris contrets pels organismes autònoms locals i les entitats públiques empresarials locals, així com dels que, si escau, contreguin les mancomunitats, les comarques, les àrees metropolitanes, les entitats d'àmbit inferior al municipi i qualsevol institució associativa voluntària pública en la qual participin** (i limita també la responsabilitat en proporció a les seves respectives quotes i sense perjudici del dret de repetir que, si escau, puguin tenir).

6.2.2. Els responsables subsidiaris

En relació amb la responsabilitat subsidiària, és l'article 43 de l'LGT el que estableix els diferents supòsits en els quals tindrà lloc, encara que, igual que en el cas de la responsabilitat solidària, les lleis podran establir altres supòsits. En concret, assenyalava que seran **responsables subsidiaris** les persones i entitats següents³⁵:

(35) Article 43 de l'LGT.

- Els administradors de fet o de dret de persones jurídiques que, directament o indirectament, hagin participat de la comissió d'una infracció tributària per part d'aquestes (ja sigui per no haver realitzat els actes necessaris que siguin de la seva incumbència per al compliment de les obligacions tributàries, per haver consentit l'incompliment per els qui d'ells depenguin o per haver adoptat acords que hagin possibilitat la realització de les infraccions). En tals casos, la seva responsabilitat també s'estendrà a les sancions.
- Els administradors de fet o de dret de persones jurídiques que hagin cessat en les seves activitats, per les obligacions tributàries meritades d'aquestes que es trobin pendents en el moment del cessament (sempre que no haguessin fet el necessari per al seu pagament o haguessin adoptat acords o pres mesures causants de l'impagament).
- Els integrants de l'administració concursal i els liquidadors de societats i entitats en general que no haguessin realitzat les gestions necessàries per a l'íntegre compliment de les obligacions tributàries meritades amb anterioritat a aquestes situacions imputables als respectius obligats tributaris. Per la seva banda, per les obligacions tributàries i les sancions posteriors a aquestes situacions, només respondran com a administradors quan tinguin atribuïdes funcions d'administració.
- Els adquirents de béns afectes al pagament de deutes tributaris relatius als tributs que graven la seva adquisició, si bé, tenint en compte que, si s'escau, respondran aportant els béns afectes i no amb el seu propi patrimoni, és un supòsit discutible de responsabilitat (i és que, en realitat, el dret d'afecció constitueix una garantia del crèdit tributari).
- Els representants duaners quan actuïn en nom i per compte dels seus comitents (tot i que no respondran del deute duaner).
- Les persones o entitats que contractin o subcontractin l'execució d'obres o la prestació de serveis corresponents a la seva activitat econòmica principal, per les obligacions tributàries relatives als tributs que hagin de repercutir-se o quantitats que hagin de retenir-se a treballadors, professionals o d'altres empresaris (és a dir, no per la totalitat de l'obligació tributària principal), si bé la seva responsabilitat es limitarà a la part que correspongui a les obres o serveis objecte de la contractació o subcontractació.

No obstant això, igual que s'esdevenia en el cas de la responsabilitat solidària dels adquirents de la titularitat o exercici d'exploacions o activitats econòmiques, **aquesta responsabilitat no serà exigible** quan el contractista o subcontractista hagi aportat al pagador un **certificat**, que haurà d'haver emès l'Administració dins del termini de tres dies des de la seva sol·licitud, **acreditant que es troba al corrent de les seves obligacions tributàries** (sempre que hagués estat emès durant els 12 mesos anteriors

L'apreciació del cessament d'una activitat a l'efecte de derivar la responsabilitat

En relació amb aquest supòsit, ha de destacar-se l'STS de 10 de febrer de 2011, que assenyala que, per a evitar que s'eludeixi la responsabilitat corresponent, el cessament ha de valorar-se com una qüestió fàctica i que s'ha d'entendre produït encara que es mantingui una activitat residual.

Els béns afectes al pagament de deutes tributaris

Entre les garanties del crèdit tributari, hi ha la de l'afecció de determinats béns al pagament dels tributs que en graven l'adquisició, la qual està regulada en l'article 79 de l'LGT. Sobre aquest tema, pot veure's el subapartat "Garanties del crèdit tributari que vinculen l'objecte material del tribut" del mòdul "Els elements de quantificació del tribut" d'aquesta assignatura.

al pagament de cada factura corresponent a la contractació o subcontractació).

- **Les persones o entitats que tinguin el control efectiu**, total o parcial, directe o indirecte, **de persones jurídiques, o que comparteixin amb aquestes una voluntat rectora comuna**, quan resulti acreditat que aquestes persones jurídiques han estat **creades o utilitzades de manera abusiva o fraudulenta** per eludir la responsabilitat patrimonial universal enfront de la Hisenda Pública i existeixi unicitat de persones o esferes econòmiques, o confusió o desviació patrimonial (les quals també respondran de les sancions).
- **Les persones o entitats de les quals els obligats tributaris tinguin el control efectiu** (total o parcial), **o en les quals concorri una voluntat rectora comuna** amb aquests obligats tributaris, quan resulti acreditat que han estat creades o utilitzades **de manera abusiva o fraudulenta per eludir la responsabilitat universal enfront de la Hisenda Pública i existeixi unicitat de persones o esferes econòmiques, o confusió o desviació patrimonial** (les quals també respondran de les sancions dels obligats).
- **Administradors de fet o de dret de persones jurídiques obligades a efectuar declaració i ingrés de repercussions o retencions** quan, existint continuïtat en l'exercici de l'activitat, la presentació d'autoliquidacions sense ingrés per a tals conceptes sigui reiterativa i pugui acreditar-se que no obeeix a una intenció real de complir amb les obligacions tributàries pertinents. En concret, seran responsables subsidiaris dels deutes tributaris derivats dels tributs que hagin de repercutir-se o de les quantitats que hagin de retenir-se a treballadors, professionals o altres empresaris.

6.3. El procediment per a exigir la responsabilitat

De conformitat amb l'article 41.5 de l'LGT, "llevat que una norma amb rang de llei disposi una altra cosa, **la derivació de l'acció administrativa per exigir el pagament del deute tributari als responsables requereix un acte administratiu** en què, amb l'audiència prèvia a l'interessat, es declari la responsabilitat i se'n determini l'abast i l'extensió³⁶."

⁽³⁶⁾Article 41.5 de l'LGT.

Així, com deixa clar l'LGT, perquè els responsables adoptin aquesta condició és necessari que es dugui a terme un **procediment *ad hoc*** a través del qual, amb l'audiència prèvia a la persona interessada (abans de la qual, si ho considera, també podrà aportar els documents que estimi oportuns o formular

⁽³⁷⁾El procediment de declaració de responsabilitat està regulat als articles 174 a 176 de l'LGT.

les al·legacions que cregui necessàries), s'emeti un acte administratiu que **reconegui, quantifiqui i exigeixi la responsabilitat al responsable** (indicant expressament el pressupòsit de fet de la responsabilitat³⁷).

No obstant això, és cert que, abans de la declaració de responsabilitat, el mateix article 41.5 de l'LGT permet que l'Administració competent adopti mesures cautelars, de la mateixa manera que l'habilita per fer actuacions d'investigació amb les facultats previstes als òrgans d'inspecció i recaptació (articles 142 i 162 de l'LGT).

A grans trets, el procediment per a emetre aquesta derivació de la responsabilitat serà igual tant per a la responsabilitat solidària com per a la subsidiària i s'obre amb la notificació, de conformitat amb l'article 62.2 de l'LGT, el termini voluntari per a l'ingrés del deute corresponent. Per tant, si els responsables no ingressen el deute pertinent dins del període voluntari, s'iniciarà el període executiu, moment en el qual, d'acord amb la normativa general, hauran de respondre dels eventuals recàrrecs i interessos de demora que es puguin generar.

No obstant això, el que sí que és diferent en ambdós tipus de responsabilitat és el moment en el qual es podrà emetre la **derivació de responsabilitat** esmentada i, com és lògic, el seu **pressupòsit habilitador**, ja que, si bé la solidària es podrà tramitar abans o després de vèncer el període voluntari d'ingrés del deutor principal (encara que el requeriment del pagament només es podrà fer una vegada aquest hagi vençut), l'acte declaratiu de la responsabilitat subsidiària només es podrà dictar una vegada declarat fallit el deutor principal (i, si escau, els responsables solidaris³⁸).

⁽³⁸⁾Articles 175 i 176 de l'LGT.

La prescripció del dret a exigir el pagament del deute tributari als responsables

Sobre aquest tema, una altra diferència que es presenta entre els responsables subsidiaris i solidaris és que, en relació amb aquests últims, el termini per a exigir l'obligació de pagament començarà a comptar-se des de l'endemà de la finalització del període voluntari de pagament del deutor principal (excepte en el cas que els fets que constitueixin el pressupòsit de la responsabilitat es produeixin posteriorment, ja que en aquest supòsit s'iniciarà a partir del moment en què tals circumstàncies esdevinguin), mentre que, en relació amb els obligats subsidiaris, començarà a comptar-se des de la notificació de l'última actuació recaptatòria practicada al deutor principal o a qualsevol dels responsables solidaris (article 67.2 de l'LGT). De tota manera, en ambdós casos, la interrupció de la prescripció per a un obligat s'estén a tots els altres (i, com a tals, a tots els responsables –article 68.8 de l'LGT–).

Com assenyalava l'article 174.2 de l'LGT, "en el supòsit de liquidacions administratives, si la declaració de responsabilitat s'efectua abans del venciment del període voluntari de pagament, la competència per a dictar l'acte administratiu de declaració de responsabilitat correspon a l'òrgan competent per a dictar la liquidació. En els altres casos, aquesta competència correspondrà a l'òrgan de recaptació".

Finalment, cal tenir en compte que, com a procediment declaratiu que és, serà aplicable el termini general de caducitat de sis mesos³⁹, de la mateixa manera que ha de destacar-se que, si el responsable no està d'acord amb l'acte corresponent (ja sigui pel pressupòsit de fet de què deriva la responsabilitat o per les liquidacions que se li exigeixen), podrà interposar els recursos o reclamacions corresponents, si bé en cap cas es podran revisar les liquidacions que ja hagin guanyat fermesa per a altres obligats tributaris. En aquests casos, únicament es podran modificar les quanties exigides al responsable⁴⁰, encara que, en els supòsits previstos a l'article 42.2 de l'LGT es prohibeix fins i tot la impugnació de les liquidacions corresponents (per la qual cosa, en aquests supòsits, l'objecte de la reclamació o recurs només podrà comprendre l'abast global de la responsabilitat).

⁽³⁹⁾Article 104 de l'LGT.

⁽⁴⁰⁾Article 174.5 de l'LGT.

7. La successió dels tributs

Finalment, l'última de les figures principals que l'article 35 de l'LGT engloba dins de la categoria d'obligats tributaris és la dels **successors del tribut**, els quals es regulen, amb una forta inspiració civil, en la secció 2a. del capítol II del títol II de l'LGT⁴¹.

(41) Article 35.2 de l'LGT.

Seguint la distinció del dret privat, l'LGT diferencia la regulació de la successió de les persones físiques⁴² de la de les persones jurídiques i els ens sense personalitat jurídica⁴³, per la qual cosa convé tractar-les de manera diferenciada.

(42) Article 39 de l'LGT.

(43) Article 40 de l'LGT.

No obstant això, abans d'entrar a analitzar la successió del tribut, és important recordar que, malgrat que ha estat admesa, en l'àmbit tributari regeix la indisponibilitat del crèdit tributari i la limitació a l'àmbit privat dels pactes o convenis particulars pels quals s'alterin elements del tribut (articles 17.5 i 18 de l'LGT), per la qual cosa, **malgrat que la transmissió del tribut *mortis causa* s'accepta, la *inter vivos*, en què l'obligat primigeni s'allibera, estarà sempre prohibida.**

7.1. La successió de les persones físiques

L'article 39.1 de l'LGT comença establint amb caràcter general que, "a la mort dels obligats tributaris, les obligacions tributàries pendents es transmetran als **hereus**, sens perjudici del que estableix la legislació civil quant a l'adquisició de l'herència⁴⁴". Per tant, de conformitat amb l'article 1003 del CC, tots els hereus hauran de respondre personalment (amb els seus béns i drets) de les obligacions tributàries del causant, tret que repudiïn l'herència o l'acceptin a benefici d'inventari.

(44) Article 39.1 de l'LGT.

No obstant això, d'acord amb l'article 867 del CC, el mateix precepte de l'LGT estableix que els **legataris estaran exempts de respondre de les referides obligacions excepte en dos casos** concrets quan tota l'herència s'hagi distribuït a través de llegats i en els supòsits en què s'institueixin llegats de part alíquota (és a dir, els que tenen per objecte una proporció ideal del cabal hereditari).

Pel que fa a l'**àmbit objectiu de la successió**, es transmetran **totes les obligacions tributàries meritades** (i no només l'obligació tributària principal – amb independència del fet que en el moment de la mort del causant el deute tributari no estigués liquidat–) i els **recàrrecs i interessos de demora**⁴⁵.

(45) Apartats 1 i 2 de l'article 39 de l'LGT.

No obstant això, **mai no es transmetran les sancions ni la mateixa responsabilitat**, tret que s'hagi notificat l'acord de derivació de responsabilitat abans de la defunció⁴⁶.

⁽⁴⁶⁾Articles 39.1 i 189.1 de l'LGT.

Per la seva banda, l'apartat 3 de l'article 39 de l'LGT estableix que, **mentre l'herència estigui jacent**, amb la finalitat de mantenir la continuïtat de les relacions jurídiques de què sigui part el causant, **el compliment de les obligacions tributàries** del causant correspondrà a aquesta a través del seu representant, i és que, com s'ha vist, aquesta s'enumera expressament com a obligat tributari per l'article 35.4 de l'LGT.

Així, les actuacions administratives que tinguin per objecte la quantificació, determinació i liquidació de les obligacions tributàries del causant hauran de realitzar-se o continuar-se amb **el representant de l'herència jacent** (el qual, com s'ha apuntat, serà aquell que tingui la representació legal sempre que resulti acreditada de manera fefaent o, si no s'hagués designat, el que aparentment exerceixi la gestió o direcció i, si no, qualsevol dels seus membres o participants –article 45.3 de l'LGT–); encara que, si al final del procediment no es coneguessin els hereus o aquests renunciessin a tal condició, **les liquidacions es realitzaran a nom de l'herència jacent** (i se satisfaran amb càrrec als béns de l'herència mateixa⁴⁷).

⁽⁴⁷⁾Article 39.3 d) l'LGT.

Si escau, **si hi hagués més d'un successor, tots quedaran obligats respecte a les obligacions esmentades de manera solidària** (ja que, com assenyala l'article 39.2 de l'LGT, les actuacions s'entendran amb qualsevol dels successors i la liquidació que resulti d'aquestes actuacions s'haurà de notificar a tots els interessats que constin en l'expedient), sense perjudici, òbviament, de la regulació sobre el repartiment de deutes i gravàmens que estableixi la legislació civil.

En concret, **el procediment de recaptació en els casos de successió es preveu a l'article 177 de l'LGT i es desplega en l'article 127 de l'RGR**, i cal destacar, a més del que s'ha descrit, que, si bé l'hereu o, en defecte d'hereu, l'herència jacent se subrogarà en la posició que tingués el causant en el moment de la defunció, el successor podrà suspendre provisionalment el procediment fent ús del seu dret a deliberar (el *ius delationis*⁴⁸).

⁽⁴⁸⁾Articles 177 de l'LGT i 127 de l'RGR.

7.2. La successió de les persones jurídiques i els ens sense personalitat jurídica

Abans d'entrar a analitzar la successió de les persones jurídiques i els ens sense personalitat jurídica, cal remarcar que pot donar-se el cas que un successor seu pugui ser també responsable solidari o subsidiari de les seves obligacions i responsabilitats prèvies per la seva condició d'administrador, liquidador o adquirent de la titularitat de les explotacions o activitats econòmiques, si bé,

en aquest cas, prevaldria la seva condició de successor quant a obligat tributari principal (a més del fet que la seva consideració com a tal no necessita un procediment administratiu especial de derivació de la responsabilitat).

Així doncs, feta aquesta precisió, cal assenyalar que és l'article 40 de l'LGT el que aborda la successió de les persones jurídiques i dels ens sense personalitat i distingeix, seguint la tipologia mercantil, els supòsits següents⁴⁹:

⁽⁴⁹⁾Article 40 de l'LGT.

1) Societats i entitats amb personalitat jurídica dissoltes i liquidades en les quals la Llei limita la responsabilitat patrimonial dels socis, partícips o cotitulars⁵⁰: en aquests casos, les obligacions tributàries pendents (liquidades o no) d'aquestes societats i entitats es transmetran als socis, partícips o cotitulars, els quals quedaran obligats solidàriament fins al límit del valor de la quota de liquidació que els correspongui i altres percepcions patrimonials rebudes per aquests en els dos anys anteriors a la data de dissolució que van minorar el patrimoni social que hauria de respondre d'aquestes obligacions, sense perjudici del que preveu l'article 42.2.a) de l'LGT.

⁽⁵⁰⁾Article 40.1 de l'LGT.

2) Societats i entitats amb personalitat jurídica dissoltes i liquidades en les quals la Llei no limita la responsabilitat patrimonial dels socis, partícips o cotitulars⁵¹: en aquests casos, les obligacions tributàries pendents (liquidades o no) d'aquestes societats i entitats es transmetran íntegrament als socis, partícips o cotitulars, que quedaran obligats solidàriament al seu compliment (de manera que, a diferència del supòsit anterior, hauran de respondre de les eventuals obligacions tributàries que se'ls transmetin amb tot el seu patrimoni).

⁽⁵¹⁾Article 40.1 de l'LGT.

3) Societats i entitats amb personalitat jurídica extingides o dissoltes sense liquidació i societats i entitats amb personalitat jurídica en les quals s'hagi produït una cessió global de l'actiu i el passiu⁵²: en aquests supòsits, les obligacions tributàries pendents (liquidades o no) es transmetran a les persones o entitats que succeeixin o que siguin beneficiàries de l'operació corresponent.

⁽⁵²⁾Article 40.3 de l'LGT.

4) Fundacions o entitats sense personalitat jurídica dissoltes⁵³: les obligacions tributàries pendents (liquidades o no) es transmetran als destinataris dels béns i drets de les fundacions o als partícips o cotitulars d'aquestes entitats.

⁽⁵³⁾Article 40.4 de l'LGT.

No obstant això, en el cas de les entitats sense personalitat jurídica, ha de tenir-se present que, en produir-se la successió, els copartípcips o cotitulars deixen de ser responsables solidaris en els termes previstos en l'article 42.1.b) de l'LGT, ja que precisament la dissolució de l'entitat comporta la desaparició del subjecte passiu dels deutes tributaris respecte dels quals es predicava aquesta responsabilitat. I és important aquesta puntualització perquè, sense anar més lluny, els successors han de respondre de les sancions que es puguin exigir per les infraccions comeses per l'entitat.

I és que, a diferència de les persones físiques, l'article 40.5 de l'LGT estableix que els successors de les persones jurídiques i de les entitats sense personalitat jurídica hauran de respondre de les **sancions** que puguin ser procedents per les infraccions comeses per les societats i les entitats esmentades, si bé, com puntualitza, els seran exigibles fins al límit del valor de la quota de liquidació que els correspongui i altres percepcions patrimonials rebudes per aquests en els dos anys anteriors a la data de dissolució que minorin el patrimoni social que hauria de respondre d'aquestes obligacions, sense perjudici del que preveu l'article 42.2.a) de l'LGT.

Aquestes previsions, que vulneren clarament el principi de la personalitat de la pena, resulten totalment excessives, i és que s'estableix una responsabilitat objectiva per infraccions de tercer que no requereix cap tipus de culpabilitat que justifiqui la imputació d'aquesta responsabilitat.

Finalment, cal observar que l'única limitació en la successió de les sancions es predica en funció del valor determinat de la quota de liquidació que els correspongui i altres percepcions patrimonials rebudes pels mateixos en els dos anys anteriors a la data de dissolució que disminuiran el patrimoni social que hauria de respondre de tals obligacions, sense perjudici del que preveu l'article 42.2.a) d'aquesta Llei, per la qual cosa, com puntualitza l'article 127.6 del RGR, no s'aplicarà l'esmentat límit als supòsits de dissolució sense liquidació (deixant clar, d'altra banda, que també en aquests casos es transmetrà la referida responsabilitat).

Finalment, pel que fa al procediment per a la recaptació dels deutes transmesos, l'article 177.2 de l'LGT assenyala que "l'Administració tributària es pot dirigir contra qualsevol dels socis, partípcips, cotitulars o destinataris, o contra tots aquests simultàniament o successivament, per requerir-los el pagament del deute tributari i les costes pendents", la qual cosa es deu al fet que se subrogaran amb aquestes efectes en la mateixa posició en la qual es trobava l'entitat abans de la seva extinció o, si escau, dissolució⁵⁴.

Diferències en la quantia del deute en funció de si és responsable o successor

Una altra diferència rellevant entre els responsables i els successors del deute tributari és que a aquests últims només se'ls podrà exigir el deute existent en el moment de la successió, de manera que aquest no es podrà incrementar liquidant, per exemple, el recàrrec de constrenyiment amb posterioritat (tret que es meriti pel seu impagament després de la liquidació corresponent). Sobre aquest tema, pot veure's l'STS de 15 de novembre de 2010.

⁽⁵⁴⁾ Articles 177.2 de l'LGT i 127.4 de l'RGR.

Exercicis d'autoavaluació

Exercicis de selecció

1. Els obligats tributaris...

- a) quant a elements fonamentals dels tributs, han d'estar determinats per normes amb rang de llei.
- b) són persones o entitats que, amb personalitat jurídica o sense, constitueixen els subjectes passius del tribut.
- c) poden no haver realitzat el fet imposable ni ser titulars d'obligacions tributàries materials.

2. Un menor...

- a) té capacitat d'obrar en l'ordenament tributari i no necessita l'assistència del seu representant legal.
- b) té capacitat d'obrar en les relacions tributàries derivades de les activitats en les quals l'ordenament jurídic tributari li permet l'exercici sense assistència de la persona que n'exerceixi la pàtria potestat, la tutela, la curatela o la defensa judicial.
- c) no té capacitat d'obrar en l'ordenament tributari en cap cas, per la qual cosa ha d'actuar amb l'assistència de la persona que n'exerceixi la pàtria potestat, la tutela, la curatela o la defensa judicial.

3. Si l'Administració realitza una notificació en un domicili fiscal que havia canviat abans...

- a) no podrà ser vàlida, atès que l'obligat no l'haurà rebut.
- b) podrà ser vàlida si s'ha practicat abans de la comunicació del canvi de domicili.
- c) no serà vàlida, tot i que el fet de no haver comunicat el canvi de domicili serà un supòsit constitutiu d'infracció tributària.

4. El subjecte passiu a títol de contribuent...

- a) és el subjecte que resulta gravat per un determinat tribut.
- b) pot trobar-se legalment obligat a repercutir la quota tributària a un altre obligat.
- c) sempre respondrà dels recàrrecs i interessos de demora que puguin derivar de l'obligació tributària principal.

5. Un obligat a repercutir la quota tributària...

- a) podrà ser subjecte passiu d'un tribut.
- b) tindrà la consideració d'obligat tributari però mai la de subjecte passiu d'un tribut.
- c) Ambdues afirmacions són incorrectes.

6. El substitut del contribuent...

- a) està previst actualment de manera molt minoritària, i queda essencialment reduït a l'àmbit de la imposició directa sobre la renda.
- b) desvincula completament el contribuent de qualsevol tipus de relació amb l'Administració tributària respecte del tribut en qüestió.
- c) és el responsable de complir l'obligació tributària principal i les altres que se'n puguin derivar, encara que sigui el contribuent qui, com a tal, hagi de fer-se càrrec dels recàrrecs, interessos o sancions que se'n puguin derivar.

7. La responsabilitat tributària...

- a) comporta l'obligació de fer-se càrrec de l'obligació tributària principal i de les altres obligacions que se'n deriven.
- b) comporta l'obligació de fer-se càrrec de l'obligació tributària i, en alguns casos, de les obligacions formals que se'n deriven.
- c) pot ser culposa o objectiva i arribar a englobar sancions.

8. Els responsables solidaris...

- a) únicament hauran de fer-se càrrec del pagament del deute tributari si el deutor principal no l'ha ingressat en període voluntari.
- b) respondran del deute tributari al costat del deutor principal des de la meritació del deute.
- c) no tindran dret a exercir l'acció de repercussió davant el deutor principal.

9. L'acte de derivació de la responsabilitat...

- a) en el cas de la responsabilitat solidària es podrà tramitar abans o després de vèncer el període voluntari d'ingrés del deutor principal.

- b) tenint en compte que exigeix el pagament dels deutes tributaris impagats pel deutor principal, sempre es tramitarà després que hagi vençut el període voluntari per al seu pagament.
- c) podrà ser objecte d'impugnació, encara que limitada a l'abast global de la responsabilitat.

10. Les sancions derivades de la realització d'infraccions tributàries...

- a) no es transmeten mai, atès que es vulneraria el principi de personalitat de la pena i suposaria l'establiment d'una responsabilitat objectiva per infraccions de tercer.
- b) només es transmeten si els successors han intervingut, per acció o omissió, en la comissió de les infraccions eventuais.
- c) es transmeten, en tot cas, en la successió de les persones jurídiques.

Casos pràctics

1. La Sra. Bruna, propietària d'un terreny, contracta l'empresa X per a la realització d'una obra subjecta a llicència municipal. La propietària assumeix el cost de l'obra i l'empresa contractista es limita a l'execució material de l'obra. D'acord amb el que estableix el Reial decret legislatiu 2/2004, pel qual s'aprova el Text refós de la llei reguladora de les hisendes locals (TRLRHL), davant de qui tindrà dret a dirigir-se l'ajuntament corresponent per a exigir el pagament de l'impost municipal sobre construccions, instal·lacions i obres (ICIO), en cas que la llicència urbanística hagi estat sol·licitada per la Sra. Bruna? Respondrien ambdós subjectes dels recàrrecs, interessos de demora i/o sancions que poguessin ser procedents?

2. La societat anònima X va cessar en l'exercici de la seva activitat empresarial després de diversos mesos de pèrdues econòmiques, moment en el qual els únics socis eren el Sr. i la Sra. Grimau i l'administradora la Sra. Argil. Després d'haver-se produït la dissolució i liquidació corresponents, l'Administració tributària ha descobert l'existència d'un deute tributari pendent, meritat abans del cessament de l'activitat econòmica. A qui i en quin concepte podrà exigir l'Administració tributària el pagament del deute tributari pendent? Què passaria si el deutor o deutors principals no paguessin?

Solucionari

Exercicis de selecció

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

Casos pràctics

1. De conformitat amb l'article 101.1 del TRLRHL, són subjectes passius de l'ICIO a títol de contribuents els que siguin "amos de la construcció, instal·lació o obra, siguin o no propietaris de l'immoble sobre el qual es realitzi", i afegeix que "té la consideració d'amo de la construcció, instal·lació o obra qui suporti les despeses o el cost que en comporti la realització". Per tant, atès que la Sra. Bruna és qui suporta les despeses de l'obra, tindrà la consideració de contribuent.

No obstant això, segons l'article 101.2 del TRLRHL, "tenen la condició de subjectes passius substituïts del contribuent els qui sol·licitin les llicències corresponents o realitzin les construccions, instal·lacions o obres", per la qual cosa sembla que en el cas plantejat, a més de l'empresa X (que ha realitzat l'obra), també podrà ser considerada substituïda del contribuent la Sra. Bruna en haver sol·licitat la llicència corresponent.

Així doncs, cal preguntar-se davant de qui pot dirigir-se l'Administració, atès que sobre aquest tema hi ha tres possibles interpretacions:

a) En primer lloc, podria interpretar-se literalment l'article 101.2 i entendre que tant l'empresa X com la Sra. Bruna tenen la condició de substituïts del contribuent, i que, per això, l'Administració podrà dirigir-se a qualsevol d'elles, atès que totes dues estan obligades al pagament en règim de solidaritat. No obstant això, això pressuposa acceptar que un mateix subjecte pot tenir la condició de contribuent i de substituït en relació amb una mateixa obligació tributària principal, la qual cosa no sembla possible a tenor de la definició de substituït que trobem en l'article 36.3 de l'LGT (ja que, segons aquesta definició, el substituït queda obligat en lloc del contribuent, per la qual cosa necessàriament s'ha de tractar de dos subjectes diferents).

b) En segon lloc, considerant que la figura del contribuent és fonamental, podria entendre's que, en aquells casos en els quals la mateixa persona reuneixi les condicions per ser considerada contribuent i substituïda, només quedarà obligada en la condició de contribuent, de manera que l'Administració només podrà dirigir-se a l'empresa contractista en condició de substituïda. No obstant això, en aquest cas, ocorreria que, sempre que una construcció, instal·lació o obra fos realitzada per una persona diferent de l'amo de l'obra, l'únic obligat davant l'Administració a títol de substituït del contribuent seria el contractista, la qual cosa tampoc sembla el més encertat.

c) Finalment, en tercer lloc, sembla que la interpretació més plausible és la sostinguda pel TSJ d'Andalusia, entre d'altres, a la Sentència 125/2003, de 13 de gener, segons la qual partint del fet imposable de l'ICIO definit en l'article 101.1 del TRLRHL, "en tractar de determinar qui té la consideració de subjecte passiu substituït del contribuent, s'ha de distingir entre les obres precedides o no de la llicència corresponent, doncs, quan l'article 102 diu «... o realitzin les construccions, instal·lacions o obres...», s'està referint a les executades sense haver obtingut llicència, de manera que, només tenen la condició de substituïts els qui, no essent contribuents, sol·licitin les llicències, en el supòsit d'obres precedides de llicència, o realitzin les construccions, en el cas d'obres en les quals no s'hagi sol·licitat llicència. En definitiva, doncs, quan és el contribuent (amo de l'obra) qui ha sol·licitat la llicència, qui ha realitzat les obres no té la condició de substituït; només la tindrà quan es tracti d'obres realitzades sense llicència".

No obstant això, cal tenir en compte que, de conformitat amb l'últim apartat de l'article 101.2 de l'LGT, en el cas que l'empresa X tingués la condició de substituït del contribuent, podrà exigir a la Sra. Bruna l'import de la quota tributària satisfeta, si bé cal remarcar que aquesta repercussió es limita a la quantia de l'obligació tributària principal. Sobre aquest tema, cal recordar que el substituït del contribuent, a diferència del retenidor, es col·loca en el lloc del contribuent i aquest deixa de tenir cap relació amb l'Administració respecte al tribut en qüestió, de manera que, si bé es podrà repercutir (quan així es prevegi) el pagament de la quota corresponent, serà el substituït qui haurà de respondre dels interessos de demora, recàrrecs i/o sancions que puguin derivar de la seva actuació.

2. En primer lloc, ha d'assenyalar-se que, una vegada dissolta i liquidada una societat anònima, té lloc la successió de les obligacions tributàries pendents de la mateixa, les quals, de conformitat amb l'article 40.1 de l'LGT, es transmetran als socis, partícips o cotitulars. Aquests subjectes quedaran obligats solidàriament, si bé, en tractar-se d'una societat en la qual s'havia limitat la responsabilitat patrimonial dels socis, la seva responsabilitat s'estendrà únicament

fins al límit del valor de la quota de liquidació que els correspongui (ja que en aquest cas no consta que haguessin rebut percepcions patrimonials durant els dos anys anteriors a la data de dissolució que minorin el patrimoni social que hauria de respondre d'aquestes obligacions). Per tant, en ser els senyors Grimau els únics socis de l'entitat en el moment de la seva liquidació, l'Administració podrà exigir-los el deute descobert en qualitat de successors de la mateixa, de manera que quedaran així obligats solidàriament al seu pagament.

No obstant això, cal plantejar-se la possibilitat que també hagi de respondre del deute descobert la persona que ocupava el càrrec d'administradora en el moment del cessament de l'entitat (la Sra. Argil), ja que, com assenyala l'article 43.1.b) de l'LGT, seran responsables subsidiaris "els administradors de fet o de dret d'aquelles persones jurídiques que hagin cessat en les seves activitats, per les obligacions tributàries meritades d'aquestes que estiguin pendents en el moment de la cessació, sempre que no hagin fet el necessari per pagar-les o hagin adoptat acords o pres mesures causants de l'impagament".

Així, considerant que la Sra. Argil era l'administradora quan va cessar l'activitat de la societat, és procedent valorar si l'Administració podria exigir-li el pagament de la mateixa en el cas que els successors no paguessin i fossin declarats fallits (és a dir, en concepte de responsable subsidiària), ja que, en principi, res impedeix que el responsable tributari quedi obligat a respondre del deute tributari al costat d'un obligat tributari que ho sigui com a conseqüència de la successió (atès que, d'acord amb l'article 41.1 de l'LGT i, per remissió, el 35.2 de l'LGT, els successors són considerats deutors principals als efectes de la definició de la responsabilitat tributària).

Tanmateix, en el cas descrit, l'esmentat article 43.1.b) no seria aplicable, ja que, si bé és cert que la dissolució i liquidació d'una societat requereixen el seu cessament previ (és a dir, que aquest havia tingut lloc), la responsabilitat aquí prevista està pensada, com diu el TS, per a aquelles situacions de fet caracteritzades "per una paralització material de l'activitat mercantil societària en el tràfic sense que es produeixi conforme a dret l'extinció o desaparició de l'entitat (és a dir, la dissolució i liquidació), que conserva intacta la seva personalitat jurídica" (STS de 30 de gener de 2007). Per tant, com prossegueix la sentència esmentada, "no es considera que hi ha cessament i, per tant, tampoc responsabilitat dels administradors per aquesta causa quan la societat es dissolgui i liquidi ordenadament, ja que s'entén que els administradors han dut a terme les actuacions de la seva competència en un exercici diligent del càrrec".

Així, sembla que el que vol evitar l'LGT és que es reparteixi el patrimoni existent d'una societat als socis a través d'operacions de preliquidació una vegada nascut un deute de l'entitat i pretendre, d'aquesta manera, que es procedeixi a la liquidació formal de l'entitat amb una quota insignificant o fins i tot insuficient per als successors, ja que, com s'apuntava, el valor de la quota de liquidació del soci successor en els deutes tributaris que adquireix opera com a límit de la seva responsabilitat.

De tota manera, és cert també que, en aquests casos, l'LGT exigeix que l'administrador hagi tingut una conducta negligent (és a dir, que no hagi fet el que és necessari per al seu pagament, que hagi adoptat acords o que hagi pres mesures causants de l'impagament), circumstàncies que, de conformitat amb l'enunciat, tampoc semblen concórrer en el supòsit plantejat.

Per tant, sembla que l'Administració únicament podrà exigir el pagament del deute tributari pendent de la societat liquidada als seus socis de l'entitat, el Sr. i la Sra. Grimau, que quedaran obligats solidàriament fins al límit del valor de la quota de liquidació que els correspongui. Així, si no paguen dins del període voluntari obert amb la liquidació corresponent, simplement s'obrirà el període executiu i, si escau, l'Administració cobrarà el seu deute iniciant el procediment de constreyniment.