

Primera edición, 1995

No está permitida la reproducción total o parcial de este libro,
por cualquier medio, sin el permiso previo y por escrito
de los titulares del Copyright.

Copyright © 1995, by Editorial Civitas, S. A.
Ignacio Ellacuría, 3. 28017 Madrid (España)
ISBN: 84-470-0471-6 (Obra completa)
ISBN: 84-470-0469-4 (Tomo III)
Depósito legal: M. 38.868-1994
Compuesto en Sociedad Anónima de Fotocomposición
Printed in Spain. Impreso en España
por Closas-Orcoyen, S. L. Paracuellos de Jarama (Madrid)

ENCICLOPEDIA JURÍDICA BÁSICA

En cuatro volúmenes

III

IND-PRO



EDITORIAL CIVITAS

go parcial y escalonado de todas las obligaciones o, lo que será más corriente, por el pago total de cierto número de valores, que se determinarán por sorteo. En este caso, el artículo 308.2 LSA obliga a la sociedad emisora a celebrar los sorteos periódicos en los términos y forma que se hayan fijado en el cuadro de amortización, con intervención del comisario y en presencia de Notario público. La LSA contempla también otras modalidades de rescate de las obligaciones, que, por tener lugar al margen del plan de amortización o en fecha distinta a la del vencimiento normal de las obligaciones, podrían catalogarse de impropias o extraordinarias. Entrarían aquí el pago anticipado, que puede haberse previsto en la propia escritura de emisión [art. 306.a) LSA] o resultar de un convenio celebrado entre la sociedad y el *sindicato de obligacionistas** [art. 306.b) LSA]; la adquisición en Bolsa de las obligaciones por parte de la sociedad emisora, que el artículo 306.c) LSA sólo permite a efectos de su amortización; y la conversión de las obligaciones en acciones, en virtud también de un convenio con los obligacionistas y siempre que medie su consentimiento [art. 306.d) LSA].

IV. *La emisión de obligaciones por los demás tipos de sociedades.*—Aunque en nuestro país son las sociedades anónimas quienes más frecuentemente recurren a los empréstitos obligacionarios como forma de financiación, la Ley de 24 de diciembre de 1964 se ocupa también de la «emisión de obligaciones por sociedades que no hayan adoptado la forma de anónimas, asociaciones u otras personas jurídicas». No se trata, en todo caso, de una disciplina cerrada y autónoma, toda vez que la propia Ley, además de remitirse a los preceptos en materia de obligaciones del RRM, declara la aplicación supletoria del régimen contenido en la LSA, «acomodado a la naturaleza de la Entidad emisora» (art. 12). Como especialidad esencial cabe destacar que la constitución del *sindicato de obligacionistas** no es automática como en el caso de las sociedades anónimas, dejándose a la iniciativa de la entidad emisora o, en su defecto, de «los propios obligacionistas que representen, como mínimo, el 30 por 100 del total de la serie o emisión, previa deducción de las amortizaciones realizadas» (art. 6).

LO RODRÍGUEZ, L., *La financiación de empresas mediante tipos especiales de obligaciones*, Bolonia, 1968; *De las obligaciones*, en tomo VIII de «Comentarios a la Ley de sociedades anónimas» (dir. SÁNCHEZ CALERO), Madrid, 1993, pp. 263 y ss.—DUQUE DOMÍNGUEZ, J. F., voz *Obligaciones (de sociedades)*, «NEJSeix», t. XVII, Barcelona, 1982, pp. 809 y ss.—ILLASCAS ORTIZ, R., *Nota crítica sobre la reforma de la emisión de obligaciones por las sociedades anónimas*, en «Estudios en homenaje a don Antonio Polo», Madrid, 1981, pp. 365 y ss.—TORRES ESCÁMEZ, S., *La emisión de obligaciones por sociedades anónimas*, Madrid, 1992.

J. GARCÍA DE ENTERRÍA

OBLIGADO TRIBUTARIO

(D.º Financiero y Tributario)

La expresión «obligado tributario» no aparece en los artículos que la LGT dedica a la definición de los sujetos pasivos (arts. 30 y ss.). Por lo que se me alcanza, fue utilizada con sentido propio por primera vez por el profesor PALAO TABOADA para traducir el § 33 de la Ordenanza Tributaria Alemana, del siguiente tenor: «Es obligado tributario quien debe un impuesto o responde del mismo, quien está obligado a retener e ingresar un impuesto por cuenta de un tercero y quien está obligado a presentar una declaración tributaria, prestar garantía, llevar libros y registros o cumplir otros deberes que las leyes tributarias le impongan. No es obligado tributario quien, en un asunto tributario ajeno, debe dar información, exhibir documentos, emitir un dictamen pericial o permitir la entrada en fincas o locales comerciales e industriales».

El autor citado justificaba el término diciendo que optaba por «esta expresión, ciertamente de uso no habitual en la terminología jurídico-tributaria española, para traducir el término alemán *Steuerpflichtiger*, cuyo concepto se define precisamente en el párrafo que estamos anotando. De él se deduce que *Steuerpflichtiger* es toda persona obligada al cumplimiento de deberes tributarios (*Steuerpflichten*), tanto materiales como formales. En este sentido, la doctrina pone dicho concepto en relación con la relación jurídica tributaria en sentido amplio».

A partir de 1985 la expresión comenzó a utilizarse por normas reglamentarias que trataron así de superar las insuficiencias de la terminología acuñada por la LGT. Estas insuficiencias se debían fundamentalmente a dos causas: por un lado, la estructura y los esquemas conceptuales de los tributos vigen-

BIBLIOGRAFÍA: ALONSO ESPINOSA, F. J., *Asociación y derechos de los obligacionistas*, Barcelona, 1988.—ANGU-

tes 1963, año de promulgación de la LGT, eran mucho más simples que las utilizadas por los impuestos instaurados en la reforma iniciada en 1978; por otra parte, la LGT fue elaborada en un momento en que la doctrina científica tributaria estaba anclada en los esquemas dogmáticos de la obligación tributaria sustantiva, construidos alrededor del concepto de hecho imponible y sus efectos, y prestaba escasa atención a los aspectos formales del procedimiento de aplicación de los tributos.

En efecto, la LGT dedica el capítulo III del título II al «sujeto pasivo», pero no se refiere a otros sujetos que a los que resultan obligados, por una u otra causa, al cumplimiento de la prestación tributaria nacida del hecho imponible, es decir, al pago de la *cuota** o deuda tributaria en sentido estricto. Considera sujetos pasivos al *contribuyente** y al *sustituto** del contribuyente y, en la misma rúbrica del capítulo III regula la figura del *responsable** del tributo. Sólo indirectamente se refiere al retenedor, como modalidad de la sustitución tributaria y al que soporta la carga tributaria por traslación, sin que se especifique claramente en qué consiste dicha traslación.

La doctrina ya había llamado la atención sobre el hecho de que las relaciones jurídico-tributarias no podían reducirse simplemente al ámbito estricto de la *obligación tributaria**, pero apenas se había prestado atención al desarrollo de esas otras relaciones y situaciones jurídicas que se integraban en lo que se denominó la *relación tributaria** en sentido amplio.

Sin embargo, la promulgación de la Ley 44/1988, de 8 de septiembre, del IRPF, trajo consigo la importante novedad de la «masificación» de los pagos anticipados del impuesto, dando carta de naturaleza con caracteres de absoluta normalidad y no excepcionalidad a ciertas posiciones subjetivas diferentes de las contempladas por la LGT. En concreto, aparecen los mal llamados «fraccionamientos del pago» del IRPF y las retenciones y pagos a cuenta, en cuya virtud el propio sujeto pasivo o un tercero están obligados a cumplir una prestación dineraria autónoma, que tiene el carácter de pago provisional a cuenta del impuesto que presumiblemente se devengará con posterioridad. Sin pretender ahora entrar en la polémica acerca de si el retenedor

de impuestos es o no sustituto del contribuyente, lo cierto es que las nuevas figuras subjetivas no tienen un encaje preciso en los conceptos de la LGT.

Por otra parte la implantación del IVA trajo consigo la figura de la repercusión obligatoria. Antes el fenómeno de la traslación impositiva se dejaba al arbitrio de los particulares, que, en virtud del principio de libertad de pactos, podían obligarse entre sí, sin efectos ante la Administración tributaria. Pero con la Ley del IVA la repercusión adquiere la naturaleza de relación jurídica de carácter público, en la que intervienen dos sujetos privados, que la LGT no pudo contemplar en su momento.

Además de las figuras subjetivas que se descubren en el ámbito de las relaciones sustantivas o materiales reguladas por el Derecho tributario, existen otras posiciones o situaciones jurídicas en el marco del procedimiento de aplicación del tributo, que se caracterizan por ser generalmente situaciones de potestad, de sujeción o de deber, en lugar de obligaciones y derechos subjetivos.

No podemos abordar aquí el debate sobre la distinción entre Derecho tributario material y formal que se encuentra en el fondo de las diferencias entre obligados tributarios e interesados en el procedimiento de gestión de los tributos (véase la obra *Cuestiones Tributarias Prácticas*, pp. 192 y ss.). Hay normas materiales que tienen como presupuesto un conflicto de intereses (en nuestro caso el conflicto entre la Administración y quien se ve llamado a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos), y resuelven el conflicto creando derechos subjetivos y obligaciones. Otras normas, instrumentales o formales, no tienen como presupuesto el conflicto, sino que se limitan a establecer las condiciones en que un acto de voluntad es válido para resolverlo. Las normas materiales, por su carácter general y abstracto, necesitan un proceso lógico y valorativo, regulado por normas instrumentales que establecen potestades y deberes, para determinar si el caso concreto encaja o no en la hipótesis legal.

De aquí que existan también otra serie de posiciones subjetivas, distintas de las de deudor del tributo, que se enmarcan en las relaciones procedimentales surgidas del uso de las potestades que el ordenamiento atribuye

a la Administración para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Las personas sometidas a esas potestades y constringidas al cumplimiento de deberes, que pueden existir incluso sin que se produzca el nacimiento de la obligación tributaria, son también obligados tributarios en el sentido amplio con que estos términos se usan en la legislación española. Entre los deberes más importantes se sitúan hoy día los deberes de colaboración, especialmente el deber de proporcionar a la Administración información sobre relaciones económicas con terceros (arts. 111 y 112 LGT): ya vimos cómo estas personas no encajan en la definición de obligados tributarios que propone la Ordenanza Tributaria alemana.

Las normas de rango legal en España aún no se han decidido a usar abiertamente la expresión obligado tributario, probablemente porque sus contornos son imprecisos y ambiguos. Hasta 1991 sólo la hemos visto en el artículo 14.5 LHL («La jurisdicción Contencioso-Administrativa es la única competente para dirimir las controversias... entre las Entidades locales y los sujetos pasivos, los responsables y cualquier otro obligado tributario, en relación con las cuestiones a que se refiere la presente Ley»), y en el artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, aunque en su versión modificada por la DA 17.^a de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, pues antes usaba el término «contribuyente» («Corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria desarrollar las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario estatal y el aduanero se apliquen con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios»).

Como puede apreciarse, el legislador español considera obligados tributarios a todas las personas que tienen alguna obligación o deber o están sometidos a cualquier potestad establecida por las normas tributarias. Según el texto del artículo 103 citado son obligados tributarios todas las personas a las que se ha de aplicar el sistema tributario.

Las normas reglamentarias, en cambio, utilizan profusamente la expresión, que fue introducida por el artículo 16 del RD 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, con el contenido amplio y difuso que

hemos indicado: «se considerará que existe resistencia, negativa u obstrucción... cuando los obligados tributarios se nieguen a atender los requerimientos de la Administración en orden a obtener en cumplimiento de sus obligaciones». Donde más se repite es en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por RD 939/1986, de 25 de abril, la propia función inspectora se define como la comprobación de la situación tributaria «de los distintos sujetos pasivos o demás obligados tributarios, con el fin de verificar el exacto cumplimiento de sus obligaciones y deberes para con la Hacienda Pública».

BIBLIOGRAFÍA: CASADO, FALCÓN, LOZANO y SIMÓN, *Cuestiones tributarias prácticas*, «La Ley», Madrid, 1990, pp. 187 y ss.

E. SIMÓN ACOSTA

OBRA ARQUITECTONICA

Véase *Obra literaria, artística y científica* (D.º Civil).

OBRA COLECTIVA

Véase *Obra literaria, artística y científica* (D.º Civil).

OBRA COMPUESTA

Véase *Obra literaria, artística y científica* (D.º Civil).

OBRA EN COAUTORIA

Véase *Obra literaria, artística y científica* (D.º Civil).

OBRA LITERARIA, ARTISTICA Y CIENTIFICA

(D.º Civil)

I. *Concepto*.—Se entiende por obra el objeto por cuya creación nacen derechos de propiedad intelectual de diversa índole (v. *propiedad intelectual*). Obras literarias, artísticas y científicas son aquellas cuya creación atribuye a su autor derechos sobre la misma y, en ocasiones, a personas no autoras.

No son obras en el sentido de la LPI —aunque sí pueden ser objeto de un contrato de obra del Código civil— las grabaciones