

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: 84-470-0467-8 (Tomo I)
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

I

ABA-COR



EDITORIAL CIVITAS

CONSEJO DE DIRECCION

EDUARDO GARCIA DE ENTERRIA

Catedrático de Derecho Administrativo

MANUEL ALONSO OLEA

Catedrático de Derecho del Trabajo

LUIS DIEZ-PICAZO

Catedrático de Derecho Civil

JESUS GONZALEZ PEREZ

Catedrático de Derecho Administrativo

AURELIO MENENDEZ

Catedrático de Derecho Mercantil

GONZALO RODRIGUEZ MOURULLO

Catedrático de Derecho Penal

RODRIGO URIA

Catedrático de Derecho Mercantil

DIRECTOR

ALFREDO MONTOYA MELGAR
Catedrático de Derecho del Trabajo

COORDINADORES DE AREA

DERECHO ADMINISTRATIVO
FERNANDO SAINZ MORENO
Catedrático de la Universidad Complutense

DERECHO CIVIL
JOSE MARIA MIQUEL GONZALEZ
Catedrático de la Universidad Autónoma de Madrid

DERECHO CONSTITUCIONAL
MANUEL ARAGON REYES
Catedrático de la Universidad Autónoma de Madrid

DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO
RAMON FALCON Y TELLA
Catedrático de la Universidad Complutense

DERECHO INTERNACIONAL PRIVADO,
DERECHO INTERNACIONAL PÚBLICO
Y DERECHO COMUNITARIO EUROPEO
JOSE CARLOS FERNANDEZ ROZAS
Catedrático de la Universidad Complutense

DERECHO MERCANTIL
CANDIDO PAZ-ARES
Catedrático de la Universidad Autónoma de Madrid

DERECHO PENAL
DIEGO-MANUEL LUZON PEÑA
Catedrático de la Universidad de Alcalá de Henares

DERECHO PROCESAL
MIGUEL ANGEL FERNANDEZ LOPEZ
Catedrático de la Universidad Complutense

DERECHO DEL TRABAJO Y DE LA SEGURIDAD SOCIAL
ALFREDO MONTOYA MELGAR
Catedrático de la Universidad Complutense

BIBLIOGRAFÍA: ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, C., *Contribuciones Especiales*, «Revista Valenciana de Hacienda Pública», Palau 14, núm. 7, 1989, pp. 175 y ss.—MERINO JARA, I., *Contribuciones especiales*, «La reforma de las Haciendas Locales», t. 1, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1991, pp. 169 y ss.—ROVIRA Y MOLINA, A., *Clasificación de los tributos: contribuciones especiales*. «Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda», vol 1, IEF, Madrid, 1991, pp. 409 y ss.—VEGA HERRERO, M., *Las contribuciones especiales en España*, IEF, Madrid, 1975. De la misma autora *Las contribuciones especiales de la Hacienda Municipal: análisis crítico*, «Fiscalidad Municipal sobre la propiedad urbana», 2.ª ed., Ed. Lex Nova, Valladolid, 1983, pp. 7 y ss.

J. E. VARONA ALABERN

CONTRIBUYENTE

(D.º Financiero y Tributario)

La correcta delimitación jurídica de las distintas figuras subjetivas pasivas que intervienen en la *obligación tributaria** no es sencilla porque la elaboración de estos conceptos ha estado impregnada de un excesivo dogmatismo doctrinal que ha pretendido dar a estas categorías unos contenidos «naturales» o prejurídicos, en función de las conexiones que a cada uno de dichos sujetos se atribuyen con el *hecho imponible** y con el *objeto del tributo**. Se ha prescindido o, al menos, se han dejado en segundo plano las responsabilidades y vínculos jurídicos que pesan sobre unos y otros, y se han definido estos sujetos en función de la titularidad del hecho imponible o de la capacidad económica que en éste se exterioriza.

Efectivamente los deudores del tributo han de tener alguna relación con los hechos generadores de la obligación. Sería inconstitucional, porque infringiría los principios constitucionales de justicia tributaria, una obligación tributaria que se impusiera caprichosamente sobre cualquier persona ajena a los hechos de los que la obligación deriva. Pero tan errado es suponer que las situaciones subjetivas pasivas pueden establecerse caprichosamente, como afirmar que la estructura lógica del hecho imponible impone forzosamente una determinada configuración de las responsabilidades tributarias. Quienes definen al contribuyente como el realizador del hecho imponible o como el titular de la capacidad económica gravable (objeto imponible) dicen algo que en la mayoría de los casos es cierto, pero no es necesariamente así desde el punto de vista jurídico.

Lo que resulta constitucionalmente necesario es que la ley establezca un sistema de relaciones jurídicas que permitan que la obligación tributaria se soporte en definitiva por el titular de la capacidad económica, ya que son los titulares de capacidad económica los sujetos al deber constitucional de contribuir. Pero las formas o estructuras jurídicas para llegar a ese resultado no son rígidas e inmutables. La propia técnica jurídica, al evolucionar, nos va mostrando cómo puede llegarse a ese objetivo a través de diversos procedimientos. Quizá el ejemplo paradigmático sea el IVA, en el que el titular de la capacidad económica que se pretende gravar (el consumidor) es completamente ajeno a la obligación tributaria.

La LGT se elaboró en un momento en que la doctrina española hacía grandes esfuerzos para la configuración de las categorías dogmáticas tributarias y muchos de sus preceptos adolecen del defecto de excesivo academicismo. Se trasladaron a la ley formulaciones propias de un manual o tratado, con el inconveniente de que, al convertirse en ley, dichas formulaciones han estado alimentando la investigación científica que ha tenido que ingeniárselas para superar razonablemente las deficiencias de los conceptos legalmente impuestos. No queremos ensombrecer el mérito de quienes elaboraron esta ley, pues su labor no puede enjuiciarse desde la perspectiva actual y, por otro lado, son evidentes los progresos científicos realizados con el apoyo de la LGT, pero ello no debe ser obstáculo para admitir esta realidad.

Uno de los aspectos en que mejor se aprecia cuanto acabamos de decir es en la definición del contribuyente: «persona natural o jurídica a quien la Ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible» (art. 31 LGT). Según el artículo 30 LGT, el contribuyente es, además, un sujeto pasivo, término al que se han atribuido los más diversos contenidos, por la imprecisión de la LGT y la incomprensible oscuridad de su exposición de motivos:

a) Hay quien sostiene que los sujetos pasivos son cualesquiera personas obligadas al cumplimiento de las «prestaciones tributarias», y no sólo los deudores de la obligación tributaria, basándose, para hacer esta afirmación, en el tenor literal del artículo 30 LGT: «Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica

que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de las *prestaciones tributarias*, sea como contribuyente o como sustituto del mismo» (FERREIRO). Desde nuestro punto de vista se puede hablar de sujetos pasivos en sentido amplio, en cuyo caso es sujeto pasivo todo titular de una situación jurídico-subjetiva de carácter pasivo en una relación tributaria, cualquiera que sea la naturaleza de ésta. Pero no es éste el sentido con que utiliza la expresión «sujetos pasivos» el artículo 30 LGT que se refiere sólo al contribuyente y al sustituto, los dos sujetos pasivos por autonomía de la obligación tributaria definitiva. No creemos que pueda entenderse de otra manera la referencia expresa que a estos sujetos se hace en el inciso final del artículo 30 cuya redacción no permite afirmar que esta mención sea simplemente ejemplificativa.

b) En los primeros años de vigencia de la LGT se discutió si el contribuyente es concepto distinto del sujeto pasivo o si existen tres formas —en vez de dos— de ser sujeto pasivo, o si sólo es sujeto pasivo el contribuyente, hipótesis esta última que ha sido expresamente rechazada por el Tribunal Supremo: «... sin que en razón de lo dispuesto en los artículos 30, 31 y 32 LGT puedan ser considerados sinónimos los conceptos de sujeto pasivo y de contribuyente, pues, si bien todos los contribuyentes son sujetos pasivos del impuesto, no todos los sujetos pasivos son contribuyentes» (STS 12-7-85, Ar. 4050). No nos detendremos en estas polémicas, pues son discusiones que se mueven en el campo de la pura especulación sin consecuencias (véase el encomiable trabajo de Susana SARTORIO, citado en la bibliografía, que está en la línea metodológica que ya habíamos desarrollado en *Cuestiones Tributarias Prácticas*, La Ley, 1990, 2.ª ed., pp. 205 y ss.).

Volviendo al artículo 31 LGT, hay que afirmar, como ya hizo CORTÉS DOMÍNGUEZ, que la carga tributaria no puede ser otra cosa que la obligación tributaria (*Ordenamiento tributario español*, Civitas, 1985, p. 315). Del hecho imponible se «derivan» o se pueden «derivar» una multiplicidad de «cargas», como puede ser la de soportar una inspección o llevar unos registros contables. Parece obvio que no es a estos deberes a los que quiere referirse con su defectuosa expresión el artículo 31 LGT, sino que se trata de la carga

tributaria principal, esto es, la obligación tributaria definitiva.

Tampoco es suficientemente preciso el término «soportar». ¿Quién soporta la carga tributaria? En el sentido ordinario del término quien soporta es el que económicamente se llama el percutido o incidido por el impuesto, esto es, quien después de todas las traslaciones o repercusiones que consienta el mercado, sufre en su patrimonio la detracción que se deriva del tributo. Es igualmente evidente que no es a esta forma de soportar el tributo a la que se refiere la ley cuando define al contribuyente.

Ahora bien, aun admitiendo que la carga tributaria es sólo la obligación tributaria definitiva, resta por saber qué se entiende por «imponer» la carga tributaria, dado que se puede estar obligado de muy diversas formas a soportar la obligación tributaria. En el supuesto más sencillo, cuando la ley establece la obligación a cargo de un solo sujeto, sin que pueda legalmente repercutir o exigir el importe del mismo a otro sujeto distinto, no hay duda de que el contribuyente es el obligado. El problema se plantea cuando se amplía el círculo de personas que, según la ley, resultan obligadas al pago.

Para precisar el concepto podemos distinguir aquí tres formas de quedar obligado a soportar el tributo: se puede estar obligado frente a la Administración tributaria o frente a quien inicialmente paga el tributo a la Administración; en este segundo caso la obligación de pago puede estar prevista en la misma ley, o bien derivarse de un convenio entre particulares.

En primer lugar hay que excluir que sea contribuyente quien asume por convenio el pago del tributo. Así se desprende del artículo 36 de la LGT, confirmado por reiterada jurisprudencia, y del principio de indisponibilidad de la obligación tributaria.

Pero tampoco es contribuyente quien está obligado exclusivamente frente a un particular, a pesar de que la obligación se encuentre establecida o creada por la propia ley tributaria. Este es el genuino significado del artículo 31.2 LGT, sobre el que alguna vez se ha discutido si se refiere a la traslación económica o a la traslación jurídica del impuesto.

El contribuyente es, por tanto, una persona que se encuentra obligada frente a la Hacienda Pública. Esta es una característica esencial del concepto, pues si el sujeto no está obligado frente a la Hacienda no puede decirse que sea sujeto de la obligación tributaria: lo será de cualquiera otra obligación, pero no de la obligación tributaria en sentido estricto.

Pero con esta afirmación esencial no hemos llegado aún a perfilar la posición jurídica del contribuyente, pues existen o pueden existir otras personas obligadas frente a la Hacienda al pago del tributo. Lo que diferencia al contribuyente de los demás obligados es que el contribuyente es, entre los sujetos obligados frente a la Hacienda, quien soporta en su patrimonio los efectos de la obligación tributaria una vez agotadas o extinguidas las relaciones que la ley tributaria crea entre los distintos obligados al pago.

En conclusión, el contribuyente se caracteriza por dos notas esenciales: 1) Es deudor frente a la Hacienda Pública: si la Administración no tuviera acción alguna frente a él, no estaríamos, en términos jurídicos, ante un sujeto pasivo de la obligación tributaria. 2) Si concurre con otros obligados frente a la Hacienda, la ley configura (expresa o implícitamente) los mecanismos precisos para que los demás obligados se resarzan del contribuyente.

Esto significa que no es exacta la definición de *sustituto** que hace la LGT, al decir su artículo 32 que se coloca en el lugar del contribuyente. Esta expresión no puede entenderse más que con efectos limitados: si se coloca en lugar del contribuyente en el pleno sentido de la palabra y desplaza al contribuyente, entonces el sustituto sería contribuyente. Colocarse «en lugar de» sólo tiene jurídicamente sentido si el contribuyente continúa en su lugar de obligado, a pesar de que la acción de cobro no se dirija inmediatamente contra él. Es lamentable que haya sido un precepto reglamentario, y no la LGT, quien ha marcado la nota esencial de la definición del contribuyente. Me refiero al artículo 9.3 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por D. 3154/1968, de 14 de noviembre, según el cual «la falta de pago por parte del sustituto no libera al contribuyente del débito para con la Administración, salvo que demuestre haberse realiza-

do retención del tributo por aquél». Y aún es más lamentable todavía que el nuevo Reglamento General de Recaudación (RD 1684/1990, de 20 de diciembre) haya sustituido tan acertada norma por otra que, *pro domo suo*, parece que quiere extender indebidamente la solidaridad del artículo 34 LGT al supuesto de concurrencia de sustituto y contribuyente. Esperemos que la prudencia de los tribunales deje las cosas en el sitio en que deben estar y el contribuyente siga siendo un responsable de segundo grado al lado del sustituto.

En efecto, el nuevo RGR se ha adherido a la teoría extensiva del artículo 34 LGT, sostenida por ALBIÑANA, quien de su particular concepto de sujeto pasivo extrae la consecuencia, plenamente lógica a partir de su premisa, de que en el artículo 34 se contemplan tanto los contribuyentes como los sustitutos, dado que —según él— todos ellos son titulares del hecho imponible.

Nosotros pensamos que cuando el artículo 34 habla de las personas que son titulares del hecho imponible se está refiriendo a los contribuyentes. Aunque no compartamos la definición del contribuyente como realizador del hecho imponible, pues se da en esta postura una petición de principio (*Cuestiones Tributarias Prácticas*, p. 209), no cabe duda de que normalmente el hecho imponible (o mejor, su aspecto material) es realizado por el contribuyente, y es esta situación normal la que se está contemplando en el artículo 34 LGT. Por otra parte no hay que ignorar que en la doctrina se ha entendido mayoritariamente que la titularidad del hecho imponible corresponde exclusivamente al contribuyente, ya que el sustituto es titular de otro presupuesto de hecho distinto, aunque vinculado normalmente al hecho imponible.

Por otra parte, como reconoce el mismo ALBIÑANA, no tiene sentido suponer, sin expresa y clara disposición legal, un vínculo de solidaridad entre personas que están obligadas por títulos distintos, máxime si unos responden por deuda propia y otros por deuda ajena. Si todos respondieran de ese modo se habría destruido el esquema del artículo 32 LGT, según el cual el sustituto está obligado a cumplir «en lugar» del contribuyente. Tienen razón MARTÍN QUERALT y LOZANO SERRANO al afirmar que «el precepto no se limita a fijar la solidaridad en caso de plurali-

dad de deudores ante la Administración, sino que considera relevante la causa o el motivo del que deriva dicha posición de deudor, circunscribiendo su previsión a que sea la realización del hecho imponible. Por tanto, *a que se trate de sujetos pasivos contribuyentes*» (p. 363).

BIBLIOGRAFÍA: ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *La responsabilidad de los cotitulares*, «Comentarios a la LGT y líneas de reforma», I, IEF, 1991, pp. 585 y ss.—CASADO, FALCÓN, LOZANO y SIMÓN, *Cuestiones Tributarias Prácticas*, Ed. La Ley, Madrid, 1990, pp. 207 y ss.—CORTÉS, M., *Ordenamiento tributario español*, Civitas, 1985, pp. 311 y ss.—FERREIRO LAPATZA, J. J., *Los sujetos pasivos de la obligación tributaria*, «REDF», núm. 72, 1991, pp. 463 y ss.—MARTÍN QUERALT y LOZANO SERRANO, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 1991, pp. 348 y ss.—MENÉNDEZ MORENO, A., *Los sujetos pasivos de la obligación tributaria*, «Comentarios a la LGT y líneas de reforma», I, IEF, 1991, pp. 499 y ss.—SARTORIO ALBALAT, S., *El contribuyente*, «Comentarios a la LGT y líneas de reforma», I, IEF, 1991, pp. 527 y ss.

E. SIMÓN ACOSTA

CONTROL DE CAMBIOS (D.º Internacional Privado)

La preocupación por mantener la cotización de la moneda nacional a ciertos niveles motiva la existencia en numerosos ordenamientos de una normativa de intervención oficial en los pagos y cobros entre residentes y no residentes derivados de las transacciones exteriores. La normativa básica española en materia de control de cambios viene determinada por la Ley 40/1979, de 10 de diciembre, sobre Régimen jurídico del Control de Cambios, que faculta al Gobierno para, en defensa de los intereses generales, regular de acuerdo con lo dispuesto en dicha Ley, los actos, negocios, transacciones y operaciones de toda índole entre residentes y no residentes que supongan, o de cuyo cumplimiento se deriven o puedan derivarse, cobros o pagos exteriores. En ejercicio de esta facultad, el RD 2402/1980, de 10 de octubre, estableció un sistema basado en la exigencia de previa autorización administrativa para un amplio conjunto de transacciones y transferencias al exterior. Sin embargo, el desarrollo de la economía española y su integración en los circuitos económicos mundiales aconsejaron una alteración fundamental en el sistema de control de cambios hacia una mayor liberalización. En este sentido, se han ido materializando una serie de disposiciones

que han venido a suprimir la exigencia de autorización previa para la mayor parte de las transacciones. La adhesión de España a la Comunidad Económica Europea favorece este proceso liberalizador, debiendo culminar en la aplicación plena del contenido de la Directiva 88/361/CEE, de 24 de junio, al final del período transitorio establecido para España, que expiró el 31 de diciembre de 1992. Estas circunstancias han llevado al actual RD 1816/1991, de 20 de diciembre, sobre Transacciones Económicas con el Exterior («BOE» 27-12-91), la Orden de 27 de diciembre de 1991 de desarrollo del Real Decreto 1816/1991 («BOE» 31-12-91) y la Resolución de la Dirección General de Transacciones Exteriores de 7 de enero de 1992 por la que se dictan normas para la aplicación de la Orden de 27 de diciembre de 1991 («BOE» 14-1-92), que constituyen el auténtico núcleo regulador del control de cambios en España desde el 1 de febrero de 1992, fecha de su entrada en vigor.

La primera nota relativa a la liberalización producida por el RD 1816/1991 es la de su amplitud. No sólo se ha liberalizado el control de cambios con anticipación a la expiración del período transitorio, sino que se ha extendido también a las transacciones realizadas con terceros países. La liberalización alcanza a la práctica totalidad de las operaciones, manteniéndose el sistema de autorización, conforme a lo previsto en el artículo 4 del RD, sólo para el caso de exportación física de moneda metálica, billetes de banco, cheques bancarios al portador y oro amonedado o en barras a través de las fronteras nacionales por importe superior a 5.000.000 de pesetas, por considerarse tal exigencia necesaria en el marco de la lucha contra las actividades delictivas, especialmente el narcotráfico. Para los supuestos de exportación física superiores a 1.000.000 de pesetas existe una obligación de declaración previa y queda liberalizada la exportación física por debajo de ese importe. Si en el ámbito de la exportación física subsisten restricciones por las razones anteriormente mencionadas, por el contrario, los cobros, pagos y transferencias por vía bancaria, o más correctamente, de acuerdo con el artículo 5 del RD, mediante «entidad de depósito inscrita en los Registros oficiales del Banco de España», están plenamente liberalizados. También se considera libre, conforme a lo dispuesto en el