

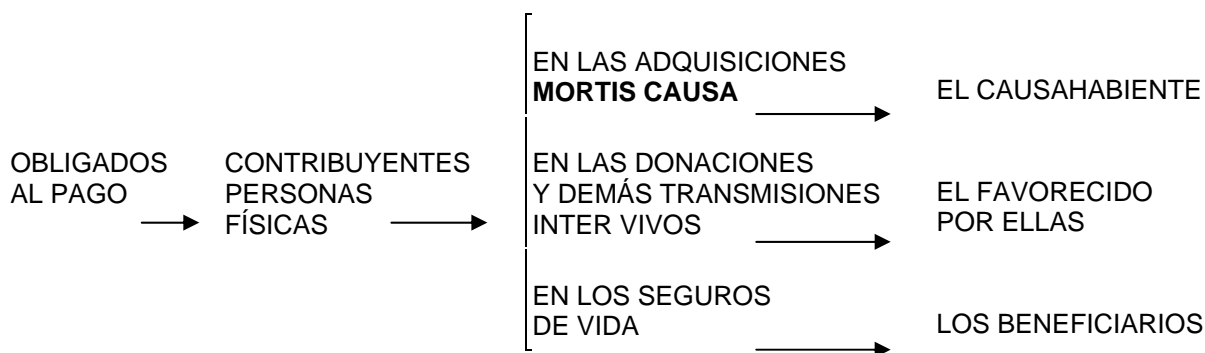
Tema 3 SUJETOS PASIVOS

3.1. SUJETO PASIVO. ASPECTOS GENERALES

Sujeto pasivo, en la terminología tributaria española, es el obligado al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como sustituto del mismo (art. 36 L 58/2003 GT).

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones vienen detallados en el artículo 5 de la Ley y 16 del Reglamento. Estos son los siguientes:

- En las adquisiciones **mortis causa**, los causahabientes, es decir, los herederos y los legatarios, cada uno por la parte que le corresponda.
- En las donaciones y figuras equiparables, los donatarios o favorecidos.
- En los seguros de vida, los beneficiarios.



Hay que señalar como nota importante que no existe solidaridad en la responsabilidad de los coherederos. Cada uno responde exclusivamente de su parte de cuota. No obstante, en el supuesto de adjudicación de bienes "pro indiviso" a diferentes herederos, se puede dar una figura análoga a la de solidaridad tributaria. Pero esta derivaría de la relación de condominio y no de la relación jurídico-tributaria.

Consecuencia de ello es que cada uno de los coherederos tiene derecho a que le sea practicada una liquidación independiente. Ello es importante porque la cuota pagada en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones formará parte del valor de adquisición de los bienes para el cómputo de posibles incrementos patrimoniales en el IRPF.

3.2. OBLIGACIÓN PERSONAL Y OBLIGACIÓN REAL DE CONTRIBUIR

Son **contribuyentes por obligación personal**, aquellos que lo sean en virtud del principio de residencia, es decir, por residir habitualmente en España.

Son **contribuyentes por obligación real**, los no residentes que adquieran por herencia, legado o donación, bienes situados en España, tanto muebles como inmuebles así como derechos que se puedan ejercer o hayan de cumplirse en territorio español, también la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros de vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella (art. 7 de la Ley, Art. 18 del Reglamento).

Así, los valores mobiliarios depositados en un banco español son bienes situados en España y, por lo tanto, están sujetos al Impuesto aunque se trate de acciones de sociedades extranjeras o títulos de deuda de un país extranjero. Asimismo, las acciones de sociedades españolas o los títulos de deuda

de entidades públicas españolas, están sujetas al Impuesto. Y ello aunque estén depositadas en un banco extranjero, ya que incorporan derechos ejercitables en España.

El hecho de estar sujeto por obligación personal o real, tiene importantes consecuencias prácticas a la hora de liquidar el Impuesto. Así, tratándose de obligación personal, la base imponible estará integrada por el valor de todos los bienes adquiridos, tanto los situados en España como los situados en el extranjero. Cuando se trate de obligación real, la base imponible estará integrada por el valor de los bienes situados en España, excluyéndose los que el mismo contribuyente pueda haber adquirido en el extranjero por la misma herencia. Asimismo, a los sujetos por obligación real, no se les aplica la deducción por doble imposición.

Los sujetos pasivos por obligación real vendrán obligados a designar una persona con residencia en España para que les represente ante la Administración en relación con sus obligaciones por este Impuesto.

Igual obligación incumbirá a los sujetos pasivos por obligación personal que se ausenten de España tras la realización del hecho imponible y antes de haber presentado el documento o la declaración, salvo si su regreso se fuera a producir antes de la finalización del plazo reglamentario de presentación de documentos.

La designación se comunicará a la oficina territorialmente competente para la presentación del documento o declaración, acompañando a la comunicación la expresa aceptación del representante.

3.3. EL CONCEPTO DE RESIDENCIA HABITUAL

A la hora de determinar si un contribuyente tributa por obligación personal o por obligación real, se atiende fundamentalmente a si éste tiene o no residencia en España. A estos efectos, el artículo 6.2. de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones nos remite a la LIRPF art 9

Según postula la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se entenderá que una persona tiene su residencia habitual en España cuando permanezca durante más de 183 días al año en territorio español. Para computar dicho período no se tendrán en cuenta las ausencias salvo cuando se demuestre la permanencia durante más de 183 días en un determinado país. Como vemos, la norma de IRPF establece que para que un determinado sujeto pasivo deje de estar obligado personalmente no es suficiente su ausencia durante más de 183 días al año, sino que es necesaria, además, su residencia en un determinado país durante dicho período. Así, en el caso de que un determinado sujeto se haya ausentado de España durante más de 183 días pero su estancia en el extranjero haya sido fraccionada en varios países no romperá su obligación de tributar personalmente en España, salvo que en uno de los mencionados países extranjeros haya residido durante más de 183 días.

Se introduce un nuevo criterio de residencia el cual consiste en la radicación del núcleo principal o la base de las actividades empresariales o profesionales o los intereses económicos del sujeto pasivo.

Finalmente, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español, cuando residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

A efectos de determinar la comunidad autónoma competente para liquidar, se consideraba que ésta era la del territorio en que la persona física permanece mas días de cada año.

El artículo 28.1 de la Ley 22/2009 por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas, modifica el concepto de residencia habitual a efectos del IS y D ampliando el periodo a considerar para su determinación de uno a cinco años.

Se considera que una persona física es residente en una comunidad autónoma cuando permanezca en su territorio un mayor número de días del periodo de los cinco años anteriores, contados de fecha a fecha, que finaliza el día anterior al devengo del impuesto.

La residencia que se ha de tener en cuenta es la que se tenga en la fecha de la muerte del causante o de la perfección de la donación. Es irrelevante la residencia en la fecha de presentación de la declaración o de la práctica de la liquidación.

Cada Comunidad Autónoma establece sus propias reducciones y bonificaciones en la base imponible, así como su tarifa. El distinto tratamiento fiscal, según el lugar de residencia puede inducir a cambios en la misma, motivados únicamente en asegurarse gozar de determinadas ventajas fiscales. Para evitarlo se considera que no producen efectos fiscales los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en los tributos total o parcialmente cedidos.

Han sido varias las comunidades autónomas que han legislado para mejorar la tributación del IS y D en sus territorios, aumentando las bonificaciones y reducciones sobretodo las de parientes mas allegados y de personas con minusvalías. En el capítulo 12 incluiremos estas novedades fiscales.

3.4. TRATAMIENTO DE LOS FUNCIONARIOS DEL ESTADO ESPAÑOL EN EL EXTRANJERO

En esta materia, la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones también realiza una remisión a la Ley del IRPF. El artículo 9 de la L35/2006 IRPF dispone que están sujetos a la obligación personal de contribuir las personas de nacionalidad española que tengan domicilio o residencia habitual en el extranjero por su condición de miembros de misiones diplomáticas, miembros de oficinas consulares españolas, personal técnico y de oficinas de las mismas así como titulares de cargos u ocupaciones oficiales al servicio del Estado Español. Se extiende además a funcionarios en activo que ejerzan cargos en el extranjero. Asimismo y aunque no lo especifique la Ley se pueden considerar también incluidos los funcionarios de las CCAA que tengan residencia en el extranjero por razón de su cargo.

Estas normas que acabamos de comentar, afectan a los funcionarios como contribuyentes, es decir, como herederos, legatarios o donatarios. Que el causante o donante sea residente en España es irrelevante pues en estos casos se ha de tener en cuenta la residencia de los causahabientes o donatarios.

3.5. RESPONSABLES

Al pago del Impuesto están primordialmente obligados los contribuyentes definidos en el artículo 6 de la Ley. Ahora bien, en determinados casos, la Ley tributaria refuerza las garantías de la Administración obligando al pago de la deuda tributaria a personas distintas de los sujetos pasivos, los responsables. Hay que señalar que la responsabilidad sólo se puede exigir en los supuestos previstos específicamente por la Ley. La responsabilidad puede ser solidaria o subsidiaria.

3.5.1. Responsables subsidiarios

Responsabilidad subsidiaria significa que la Administración sólo puede dirigirse contra el responsable una vez que el contribuyente haya sido declarado fallido, es decir, que se haya comprobado su insolvencia en el pertinente expediente administrativo. Por lo tanto, la responsabilidad subsidiaria significa que el responsable está situado en un segundo escalón; en caso de impago de la deuda tributaria, la Administración se dirigirá contra el obligado principal, sólo en el supuesto de que dicho obligado haya sido declarado fallido podrá derivar la responsabilidad a los obligados subsidiariamente y ello requerirá acto administrativo de derivación de responsabilidad notificado expresamente.

El artículo 8.1 de la Ley prevé tres supuestos de responsabilidad subsidiaria:

- a) En las transmisiones por causa de muerte de depósitos, garantías o cuentas corrientes, los intermediarios financieros y las otras entidades o personas que hayan librado el metálico y los valores depositados o devuelto las garantías constituidas.

Este artículo se refiere al caso de entidades de crédito que permitan disponer de cuentas bancarias o depósitos de valores a favor de los causahabientes sin que previamente se haya acreditado el pago del Impuesto.

- b) En los libramientos de cantidades a los que resulten beneficiarios como herederos o designados en los contratos, las entidades aseguradoras que las efectúen.
- c) Los mediadores en la transmisión de títulos valores que formen parte de la herencia.
- d) El legislador se refiere en este precepto a los antiguos corredores de comercio y actualmente notarios, sociedades y agencias de valores. Existe responsabilidad en el supuesto de transmisión de valores mobiliarios a favor de los causahabientes sin que se haya satisfecho previamente el Impuesto.
- e) Finalmente, el artículo 8.2. prevé también un supuesto de responsabilidad subsidiaria, la del funcionario que autorice el cambio de sujeto pasivo de cualquier tributo o exacción directa estatal, autonómica o local, cuando este cambio suponga directa o indirectamente una adquisición gravada por el Impuesto y no se haya exigido previamente la justificación de su pago. Pero éste es un supuesto muy anodino y de improbable aplicación en la práctica.

No existirá responsabilidad cuando con cargo a los bienes de la herencia se emita cheque expedido a nombre de la administración acreedora del Impuesto.

Es necesario señalar que la responsabilidad subsidiaria comentada se extiende únicamente a la porción del Impuesto que corresponda a la adquisición de los bienes que la originen, entendiéndose como tal el resultado de aplicar al valor comprobado de los bienes el tipo medio efectivo de gravamen. Cuando estuviese autorizada la liquidación parcial, el importe de la misma constituirá el límite de la posible responsabilidad subsidiaria, extinguiendo dicha responsabilidad el ingreso de la mencionada liquidación parcial.

3.5.2. Responsables solidarios

Los supuestos de responsabilidad solidaria son aquellos previstos en la Ley General Tributaria y se encuentran en el artículo 42 de la L58/2003 GT.

Según postula el artículo 42 de la LGT, responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que colaboren en la realización de una infracción tributaria y sean causantes de ésta. Así pues, todos los casos señalados de responsabilidad subsidiaria, pasarán a ser de responsabilidad solidaria en el momento en que se pruebe que han participado en connivencia con los contribuyentes para eludir el Impuesto. Pero, además, pueden concurrir también los mandatarios encargados de presentar las declaraciones e incluso los asesores, en los casos en que se demuestre que han tenido participación en la infracción.

3.6. CHECK LIST

1. El sujeto pasivo del IS y D puede ser

- a. Una persona física.
- b. Una persona jurídica.
- c. Las dos.

2. La comunidad autónoma competente para liquidar el impuesto se determina teniendo en cuenta la residencia del causante a:

- a. La fecha del fallecimiento del causante.
- b. La fecha de aceptación de la herencia.
- c. La fecha de presentación del documento en la oficina liquidadora de la herencia.

3. Las personas residentes en el extranjero, que reciben una herencia de un español son contribuyentes en España por obligación personal. ¿Verdadero o falso?