

EL SUJETO ACTIVO EN LOS TRIBUTOS CEDIDOS. TRIBUTOS TRASPASADOS

Por el Dr. EMILIO AGUAS ALCALDE
*Profesor T.U.I. de Derecho Financiero y Tributario
Facultad de Derecho, Universidad de Extremadura*

Resumen

Este artículo trata de analizar la posición jurídica de las Comunidades Autónomas en la relación jurídico-tributaria surgida a raíz de la cesión y aplicación de los tributos íntegramente cedidos por el Estado a las Comunidades Autónomas. Con particular referencia a la propuesta de reforma del Estatuto de Autonomía de Extremadura de 2011.

Abstract

This article tries to analyze the legal position of the Spanish Autonomous Communities in the juridical tax relation that arises from the assignation and application of taxes completely delegated by the State to the Autonomous Communities. With particular reference to the proposed reform of the Autonomy Statute of Extremadura, 2011.

SUMARIO

- I. EL SUJETO ACTIVO Y EL SUJETO PASIVO
 - 1. SUJETO PASIVO
 - 2. SUJETO ACTIVO
- II. TRIBUTOS CEDIDOS
 - 1. CONCEPTO DE TRIBUTO CEDIDO
 - 2. CESIÓN DE COMPETENCIAS
- III. RELACIÓN DE TRIBUTOS TOTAL O PARCIALMENTE CEDIDOS
 - 1. EN LA L.O.F.C.A.
 - 2. EN LA L.S.F.C.A.
- IV. SUJETO ACTIVO Y TRIBUTOS ÍNTEGRAMENTE CEDIDOS
- V. TRIBUTOS ÍNTEGRAMENTE CEDIDOS Y TRIBUTOS TRASPASADOS
- VI. CONCLUSIÓN

I. EL SUJETO ACTIVO Y EL SUJETO PASIVO

1. SUJETO PASIVO

La relación jurídico-tributaria es una relación obligacional formada por dos o más sujetos en la que una parte es la Administración, como sujeto activo, y la otra parte es el administrado como sujeto pasivo de la relación. Entendiendo ahora el concepto de sujeto pasivo no en su acepción del art. 36 de la L.G.T. 2003, que únicamente se refiere al contribuyente y al sustituto en el cumplimiento de la obligación tributaria principal, sino en el sentido del derecho de obligaciones. Esto es, la de obligado o persona obligada al cumplimiento de una prestación, de una obligación de dar, de hacer o de no hacer (art. 1.088 C.c.), lo cual, en nuestra materia se correspondería más cercanamente con el concepto de obligado tributario del art. 35 L.G.T., que con el de sujeto pasivo.

Estamos pues, ante una confusión terminológica con caracteres propios en el ámbito tributario, pues todo obligado es sujeto pasivo de su obligación, y todo acreedor de una obligación es sujeto activo de su derecho a exigir el cumplimiento. En Derecho tributario, sin embargo, sujeto pasivo es un término con concepto propio y específico dentro del conjunto de obligados, el de ser el deudor de la obligación tributaria principal, el pago de la cuota, y sus obligaciones formales inherentes (arts. 36.1 y 19 L.G.T.).

El sujeto pasivo se trata, por tanto, de un concepto mucho más restringido al que le correspondería según su propia denominación.

2. SUJETO ACTIVO

Situación distinta ocurre con el sujeto activo de la relación tributaria, ya que si bien en el ámbito tributario éste puede ser contemplado desde diversos puntos de vista, cuyo estudio excede el objeto de este trabajo, entendemos como tal al Ente con capacidad para gestionar y exigir el tributo (en particular en período voluntario), por tanto, el sujeto activo es el acreedor en su sentido obligacional estricto.

Si en Derecho de Obligaciones el sujeto activo de una relación jurídica es el acreedor, esto es, quien tenga el derecho a su percepción y la acción para exigir al sujeto pasivo el cumplimiento de la misma, y en el ámbito tributario entendemos, como se ha dicho, que el sujeto activo es quien tiene capacidad para exigir y gestionar el tributo, la consecuencia es que en nuestra materia coincide la posición subjetiva de sujeto activo y acreedor.

En la medida que esta posición no sólo se refiere al derecho a obtener el contenido de la obligación, sino también a la acción para su exigencia como elemento formal de la misma, legitimidad activa (art. 10 L.E.C.), sujeto activo es quien tiene capacidad para gestionar y exigir la obligación.

II. TRIBUTOS CEDIDOS

1. CONCEPTO DE TRIBUTO CEDIDO

Conforme al art. 10.1 de la L.O.F.C.A. son tributos cedidos aquéllos en los se cede a una Comunidad Autónoma todo o parte de su producto o recaudación.

Como regla básica los tributos cuya recaudación se cede totalmente (art. 10.3 L.O.F.C.A.), son los tributos íntegramente cedidos, frente a aquéllos cuya recaudación no se cede al completo, sino que es parcial (art. 10.3 L.O.F.C.A.) en cuyo caso su denominación carece del adverbio cuantificador «totalmente», siendo éstos, los íntegramente cedidos una clase de aquéllos, los cedidos. Denominación que según el contexto puede usarse como referencia englobadora del conjunto de todos los cedidos (art. 10.1 L.O.F.C.A.), o como distinción entre los parcial y los íntegramente cedidos (art. 10.3 L.O.F.C.A.).

2. CESIÓN DE COMPETENCIAS

El Título III de la L.O.F.C.A. regula un sistema básico de competencias de las Comunidades Autónomas en materia de Derecho Financiero.

En relación con los tributos cedidos el art. 19.2 L.O.F.C.A. distingue entre cesión de competencias normativas, observadas en el primer párrafo y letras a) hasta la g), así como los principios que ha de observar el ejercicio de dicha cesión normativa, siguiente párrafo a la letra g).

La posibilidad de cesión de competencias de gestión (entendiendo por tales los procedimientos de gestión, inspección, recaudación, o de aplicación, más el sancionador y el de revisión) viene recogida para los tributos cedidos en los párrafos antepenúltimo y penúltimo del art. 19.2 L.O.F.C.A., determinando el 19.3 que en los «*demás tributos del Estado recaudados en cada Comunidad Autónoma*» las competencias de gestión permanecen en manos de la Administración Tributaria del Estado, esto es, los no cedidos, sin perjuicio de que puntualmente pueda delegarlas.

En relación con la cesión de competencias de gestión, ésta viene sujeta a dos limitaciones en el art. 19.2 L.O.F.C.A., por un lado, se remite su concreción a lo especificado en la Ley que fije el alcance y condiciones de la cesión, por otro, determina que no será de aplicación al I.R.P.F., al I.V.A., ni a los Impuestos Especiales de Fabricación, cuya regla será la del art. 19.3 L.O.F.C.A., ya comentada, es decir, la de los tributos no cedidos sin perjuicio de posibles delegaciones y colaboraciones.

III. RELACIÓN DE TRIBUTOS TOTAL O PARCIALMENTE CEDIDOS

1. EN LA L.O.F.C.A.

El art. 11 L.O.F.C.A. establece el abanico de tributos cedidos en sus letras a), hasta la j); cesión que es íntegra en el I.P., I.T.P. y A.J.D., I.S.D., Impuesto sobre la electricidad, Impuesto sobre determinados medios de transporte, los tributos sobre el juego, y el Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos; siendo parcial en el I.R.P.F., en el I.V.A., y en los Impuestos especiales de fabricación con excepción del Impuesto sobre la Electricidad.

En realidad en los íntegramente cedidos no indica tal circunstancia, sino que se obtiene por *argumentum a contrario* de la limitación establecida en los parcialmente cedidos.

2. EN LA L.S.F.C.A.

La Ley del Sistema de Financiación de las CC.AA., a diferencia de la L.O.F.C.A., no establece directamente la relación de lo cedido, sino que lo va desgranando tributo por tributo, llegando al mismo fin que la L.O.F.C.A., pero distinguiendo entre hechos imponibles cedidos (arts. 26.1.A), y «*el importe de la recaudación líquida efectivamente ingresada derivada de la parte de la deuda tributaria cedida*» (26.1.B).

Más allá de la incongruencia de la expresión «*hechos imponibles cedidos*» (a nuestro juicio no cabe ceder hechos imponibles, pues el hecho imponible es un concepto, ni cabe confundirlos con los créditos o deudas de ellos derivados, cuestión que excede el objeto de este trabajo), interesa destacar que el art. 26.1 distingue entre «*recaudación líquida de la deuda*» y «*recaudación líquida efectivamente ingresada de la parte de la deuda cedida*». Fórmula utilizada para distinguir entre los íntegramente cedidos y los parcialmente cedidos.

Esta fórmula deja entrever que en los íntegramente cedidos se ceden las competencias de recaudación, por ello cabe ceder la recaudación líquida de la deuda, mientras que en los parcialmente cedidos no se ceden las competencias de recaudación, por ello hay que hacer referencia a «la recaudación líquida efectivamente ingresada de la parte de la deuda cedida». Así se dejan a salvo dos cuestiones, primero, que la recaudación corresponde a la Administración del Estado, segundo, lo cedido no es la deuda de la que la Administración pueda ser *acreedora* (o sujeto activo) sino lo «*efectivamente ingresado*», que podrá ser inferior a la deuda que como acreedora le corresponde (según datos de prensa, provenientes de la Agencia, ésta a cierre de 2010 tiene deuda pendiente de cobro por importe de 25.000 millones de euros, de los cuales 6.000 están en el orden jurisdiccional).

IV. SUJETO ACTIVO Y TRIBUTOS ÍNTEGRAMENTE CEDIDOS

De lo expuesto en el párrafo anterior, y argumentado a lo largo del trabajo, se concluye que el sujeto activo en los tributos íntegramente cedidos es la Co-

munidad Autónoma, pues lo íntegramente cedido es el producto de la deuda del tributo, y con ello su recaudación como procedimiento de aplicación del tributo, la exigencia misma del tributo, configurándose como sujeto activo de la relación jurídico tributaria.

Conforme a esta idea puede observarse como en la práctica la L.S.F.C.A. en su art. 56, sobre cesión de competencias en materia de recaudación, cede a las CC.AA. las competencias de recaudación tanto en período voluntario como ejecutivo en relación con los tributos íntegramente cedidos, excluyendo, por tanto, los tributos parcialmente cedidos.

Es más, la cesión del procedimiento recaudación, dado que es el último de los procedimientos de aplicación de los tributos (gestión, inspección y recaudación) para ser efectiva y no quedar huérfana, precisa de la cesión de competencias de gestión e inspección, tal como confirma el art. 54.1 L.S.F.C.A. al señalar: «*La comunidad se hará cargo, por delegación del Estado y en los términos previstos en esta Sección, de la aplicación de los tributos así como de la revisión de los actos dictados en ejercicio de la misma en los siguientes tributos: a) Impuesto sobre el patrimonio; b) Impuesto sobre sucesiones y donaciones; c) Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados; d) Tributos sobre el juego; e) Impuesto especial sobre determinados medios de transporte; f) Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos*». Excluyendo el art. 54.2 de tal cesión de competencias a los impuestos parcialmente cedidos, que las atribuye expresamente a los órganos estatales.

Se concluye que no es casual que el elenco del art. 54.1 sea traslación del elenco del art. 26.1.A), y la razón de fondo que late en esta cuestión, a nuestro juicio, es que la cesión íntegra de la recaudación conlleva la de ser sujeto activo de la relación jurídico tributaria, y con ello no sólo la cesión de competencias en materia de recaudación, sino de todo el sistema de aplicación de los tributos, sin la que aquélla sería inoperativa.

De esta forma puede afirmarse en sentido figurativo que se cierra el círculo entre la correlación derivada de la cesión íntegra de tributos, la consiguiente configuración del cesionario como sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, y la cesión de competencias en materia de aplicación de los tributos.

V. TRIBUTOS ÍNTEGRAMENTE CEDIDOS Y TRIBUTOS TRASPASADOS

Una novedad de la propuesta de reforma de Estatuto de Autonomía presentada por la Comunidad Autónoma de Extremadura, es que sustituía la referencia a los tributos total o íntegramente cedidos por la expresión «tributos traspasados».

El art. 80.2.b de la propuesta de reforma del Estatuto de Autonomía de Extremadura, sobre ingresos de la Comunidad Autónoma, contenía la expresión «tributos traspasados», y el apdo. 1 de la Disposición adicional tercera, sobre cesión de tributos, comenzaba su redacción con el siguiente tenor: «1. *Se traspasa-*

san a la Comunidad Autónoma de Extremadura los tributos cedidos totalmente...» (cfr. B.O. Cortes Generales-Congreso de los Diputados, de 9 octubre de 2009; B.O. de la Asamblea de Extremadura de 9 de septiembre de 2009).

Esta nueva redacción no fue aceptada en la tramitación de la propuesta en las Cortes Generales, eliminándose la expresión «tributos traspasados» del art. 80.2.b, y sus consecuentes especificaciones de la Disposición adicional tercera.

Desde un punto de vista semántico tal expresión es correcta, dado que la Real Academia define cesión como: «Dar, transferir, traspasar a alguien una cosa, acción o derecho». Así, según la interpretación gramatical de los términos nada puede objetarse a la propuesta de reforma del Estatuto de Autonomía de Extremadura.

Desde un punto de vista jurídico la expresión «cesión» es como un cajón de sastre que se utiliza para hacer referencia a una entrega o transmisión (arts. 1.209-1.213, 1.280 apdos. 4 y 6, 1.526-1.536 C.c.). Es usado, así, de forma habitual como concepto jurídico indeterminado, que en realidad no dice nada, salvo que vaya acompañado de en qué concepto se hace la cesión de lo cedido (venta, arrendamiento, subrogación, entrega gratuita, permuta, etcétera).

Traspasar, en cambio, es un término que parece indicar una mayor transmisión del título que ceder, y es habitual en materia de arrendamientos (en el C.c. esa expresión se usa en sentido jurídico únicamente en el art. 525). El traspaso, sin embargo, se refiere propiamente al arrendatario, no al arrendador, que es el titular del bien y mantiene su título. Es únicamente una cesión de la figura de arrendatario, y se describe, por ejemplo, por la actual Ley de Arrendamientos Urbanos tanto para el caso de vivienda (art. 8.1), como de local de negocio en un contrato de arrendamiento (art. 32.1), pensada sobre todo para negocios ya en marcha (disposición adicional 3.^a, apdo. B.3, en el que sí se usa literalmente la expresión traspaso, y que remite al 32 ya citado como concepto de traspaso).

Así, traspasar es una de las múltiples formas de cesión, la cuestión, de nuevo, es determinar el objeto, alcance y contenido del traspaso o cesión.

Por consiguiente, una cesión de créditos, que es de lo que se trata la cesión tributos íntegramente cedidos, y que está usada en su sentido más puro, cesión de deuda tributaria, de crédito, ya está prevista en la normativa común. Lo relevante es determinar su alcance y contenido en nuestro objeto de estudio.

En nuestra opinión, tal como se ha expuesto en este trabajo, la configuración de un sujeto como sujeto activo de la relación jurídico tributaria surgida en la aplicación de ese tributo tras la cesión del crédito tributario (de la deuda), es una forma de traspaso o cesión del tributo, dado que la cesión del crédito requiere subrogar al cesionario en el ejercicio de determinadas materias inherentes al tributo, aun cuando la titularidad del mismo siga en manos del cedente.

Por ello, la propuesta es que, en relación con los tributos íntegramente cedidos, el Estatuto de Autonomía señale: «La Comunidad Autónoma de Extremadura se constituye en el sujeto activo de los tributos íntegramente cedidos».

De esta forma se conseguiría un resultado similar al pretendido con la expresión tributos traspasados, la titularidad ante el crédito y en su ejercicio, pero con la ventaja de que se haría mediante referencia a algo conceptualmente correcto, que ya está positivado por las normas tributarias, y que en nuestra opinión es la base sobre la que se compone la asunción de competencias tributarias.

VI. CONCLUSIÓN

El art. 133.2 de la Constitución señala que «*las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes*», como atribución de poder tributario a estos Entes; dado que podemos afirmar que las Comunidades Autónomas tienen atribuida la capacidad para exigir los tributos íntegramente cedidos y se configuran como su sujeto activo, concluimos que el contenido predicable de la capacidad para exigir tributos del art. 133.2 C.E., es igualmente predicable de las Comunidades Autónomas en relación con los tributos íntegramente cedidos.