

Revista del Foro Canario

78

Las Palmas de Gran Canaria, 1990



Imprime: Imprenta Pérez Galdós
Prof. Lozano, 25 - Urb. Cebadal
Las Palmas de Gran Canaria

Depósito Legal G.C. 258/80
I.S.S.N. 0211-0903

*Revista del
Foro Canario*

LA REPRESENTACIÓN LEGAL EN EL DERECHO TRIBUTARIO ESPAÑOL

JAVIER SÁNCHEZ-SIMÓN MUÑOZ

FUE PROFESOR DE HACIENDA PÚBLICA DURANTE LOS CURSOS 86/87 Y 87/88

ÍNDICE

TIPOLOGÍA DE LA REPRESENTACIÓN LEGAL.

FUNCIONES DE LA REPRESENTACIÓN LEGAL.

CONTENIDO Y EFECTO DE LAS DISTINTAS MODALIDADES
DE REPRESENTACIÓN.

Definida la representación como la situación jurídica en la cual una persona presta a otra su cooperación mediante una gestión de sus asuntos en relación con terceras personas⁽¹⁾, bien puede entenderse que el derecho tributario define y ordena el comportamiento de tales sujetos si constituyen el término personal de las relaciones jurídico-tributarias, cuando entra en juego esta institución.

Tradicionalmente se ha distinguido dos especies dentro de esta institución: la voluntaria y la legal.

La primera de ellas consiste en la situación que deriva del negocio jurídico realizado entre las partes que intervienen: representante y representado; mientras que la segunda especie vendría determinada por la aplicación de una norma jurídica que implica que una persona, para el ejercicio de derechos o el cumplimiento de sus obligaciones deba contar con la intervención de otra, o como dice Santoro Passarelli⁽²⁾ “en ella (la representación legal) se verifica la sustitución de un sujeto pasivo por otro en la actividad de un poder de obrar derivado del mismo, de modo que el sustituto tiene que obrar en nombre de aquél o representado, pero fundándose en un poder propio que le proviene de la Ley y mediante el cual obra, como agente, con plena independencia de la voluntad de aquella persona por quien actúa”.

Este esquema, perfectamente válido en el derecho privado, encuentra diversas matizaciones en el derecho tributario, como más adelante se tratará de poner de manifiesto.

Por otra parte, conviene a mi juicio señalar que si bien la representación en el derecho privado deriva de una necesidad, convencional o legal, de extensión de la personalidad del representado, en el campo del derecho tributario, los fines que se persiguen en muchas ocasiones son totalmente ajenos a este cometido.

En este trabajo voy a intentar plantear algunas cuestiones que esta institución suscita, y que se conectan con las distintas partes de este artículo.

TIPOLOGÍA DE LA REPRESENTACIÓN LEGAL

Tradicionalmente se ha considerado que en la Ley General Tributaria se distinguen dos modalidades de representación: la legal “stricto sensu” y la ne-

(1) Díez-Picazo y Gullón. *Sistema de Derecho Civil*, volumen 1. Madrid 1978.

(2) Santoro Passarelli. *Doctrinas Generales de Derecho Civil*, traducción española. Madrid 1964.

cesaria; la primera está descrita en el artículo 44 cuando señala que “por los sujetos pasivos que carezcan de capacidad de obrar actuarán sus representantes legales”, mientras que la segunda modalidad de representación es la recogida en el artículo 43.4 que establece que “en los supuestos de Entidades, Asociaciones, herencias yacentes y comunidades de bienes que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado actuará en su representación el que la ostente, siempre que resulte acreditada en forma fehaciente, y de no haberse designado representante se considerará como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección y, en su defecto, cualquiera de los miembros o partícipes que integren o compongan la entidad o comunidad”.

No obstante, junto a estas especies, se ha indicado que forman parte de esta categoría otras variedades; así se incluye por algún sector de la doctrina la representación corporativa⁽³⁾, la prevista en el artículo 46.1 de la L.G.T. cuando señala que “los sujetos pasivos que residan en el extranjero durante más de seis meses de cada año natural, vendrán obligados a designar un representante con domicilio en territorio español, a los efectos de sus relaciones con la Hacienda Pública”, y la figura del presentador del documento en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto sobre Sucesiones.

Sin perjuicio de que más adelante trate de efectuar un análisis de cada una de estas figuras, basta decir en este lugar que no es el objeto del presente artículo efectuar crítica alguna acerca de las distintas posiciones doctrinales que han estudiado esta institución, en lo que se refiere a que si las situaciones descritas son merecedoras del calificativo que es el objeto de este trabajo.

FUNCIONES DE LA REPRESENTACIÓN LEGAL

Se ha indicado que la institución de la representación presenta como finalidad la extensión del marco de actuaciones del individuo, limitado por sus contornos físicos, como dice Castán⁽⁴⁾ “ensanchar la esfera de actuación de éste, superando los obstáculos de hecho que le impone la limitación física del hombre”, sentido que si bien el autor le imprime respecto de la representación voluntaria, considero que no es ajeno en toda la tipología de la representación

(3) Alfonso Mantero. *Procedimiento de la Inspección Tributaria*.

(4) Castán Tobeñas: *Derecho Civil español, común y foral*. Tomo I, vol. I. Madrid, 1955, pág. 615. Hay edición posterior.

en el ámbito civil, si bien en la modalidad de la representación legal, el carácter tuitivo para el incapaz imprime un carácter especial a esta institución, que se manifiesta, no sólo en lo que se refiere a los supuestos en que procede su nombramiento, sino también en lo que se refiere a todas las medidas que se prevén en garantía de la función que ha de asumir dicho representante.

Esta primera modalidad de representación conectada con la carencia de plena capacidad de obrar del representado está recogida en nuestro Derecho Tributario en la mención que el artículo 44 antes citado recoge respecto de quienes carecen de capacidad de obrar.

De esta norma se desprende que al objeto de hacer efectivo el ejercicio de todas las situaciones de poder y de deber que la relación jurídico-tributaria encierra, aquellos sujetos que tengan la capacidad de obrar (o lo que la doctrina alemana denomina capacidad de hecho⁽⁵⁾) limitada en el orden tributario (no como dice la norma —carencia—) precisarán la asistencia de quien tenga el carácter, según la ley común, de representante.

Un primer análisis de este precepto nos conduce necesariamente a la mención de la regulación que nuestro derecho da a la capacidad de obrar en el orden tributario.

Esta cuestión está regulada en el artículo 42 de la Ley General Tributaria que establece que “en el orden tributario tendrán capacidad de obrar, además de las personas que la ostentan con arreglo a las normas de derecho privado, la mujer casada y los menores de edad en las relaciones tributarias derivadas de aquellas actividades cuyo ejercicio les esté permitido por el ordenamiento jurídico sin la asistencia del marido o de la persona que ejerza la patria potestad o la tutela respectivamente”.

Este precepto nos lleva al comentario de diversas cuestiones, así nos plantea la necesidad de determinar si la norma transcrita recoge un concepto distinto de capacidad de obrar al existente en otras ramas del Derecho, en especial frente al común (entendiendo como tal al Derecho Civil); y si la regulación de la extensión de la capacidad de obrar son diversas en estas dos ramas del derecho.

Conviene señalar en primer lugar que la doctrina mantiene de forma casi unánime, que nos encontramos con una identidad plena desde el punto de vista práctico y conceptual, ya que el ordenamiento tributario ha tratado de continuar

(5) *Geschaeftsfaehigkeit*.

la construcción iusprivatista del carácter de los términos personales de las relaciones jurídico-tributarias cuando el sujeto pasivo es una persona privada, ya que como dice Matías Cortés⁽⁶⁾ “no existe un concepto de capacidad de obrar (en el derecho tributario español) como concepto específico opuesto al de capacidad de obrar común”.

En cuanto a la segunda cuestión, las posiciones doctrinales plantean soluciones diversas, así frente a la declaración de la existencia de identidad de construcciones en el derecho común y en el derecho privado, Pérez de Ayala, entre otros, sostiene que la capacidad de obrar en el derecho tributario es más amplia que en el derecho común.

En este punto, no obstante, lo cierto es que la redacción del artículo 42 antes citado encierra cierta confusión, y ello derivado del propio tenor literal del precepto, porque frente a la remisión inicial al derecho privado de la “ostentación” de la capacidad de obrar, la inclusión del término “además” hace inferir una extensión del contenido del concepto más allá del sentido que se presenta en la normativa a la que originariamente se remite.

Pero lo cierto es que el derecho privado otorga, en cuanto a la persona física, una serie de posibilidades de actuación, que inspiradas en el principio de protección de la persona y de la colectividad que pueda estar con ella relacionada, tendrán un carácter variable según sea o no necesario que jueguen las instituciones tuitivas que se contemplan para completar la capacidad de obrar que para el caso concreto se entiende limitadas (no carentes en absoluto —art. 32 del Código Civil—).

De esta forma se puede llegar a la conclusión que el precepto que se comenta lo que realiza es una aplicación de la variabilidad de la extensión de la capacidad de obrar que el derecho común posee, porque como dice Ruiz Risueño⁽⁷⁾ la relación tributaria es una relación de la vida práctica regulada por el derecho tributario. Quiere decir esto que el hombre realiza una serie de actos y actividades de la más variada índole, que pueden quedar sujetas al pago de un tributo, en cuanto pongan de manifiesto una capacidad económico-tributaria. Tales actos o actividades sólo pueden ser realizados por aquellas personas que poseen capacidad de obrar conforme a la legislación pública o privada, que a tales actividades sea aplicable. Como consecuencia de ello, si tal actividad

(6) Matías Cortés Domínguez y José María Martín Delgado. *Ordenamiento Tributario Español*. Tomo I.

(7) Francisco Ruiz Risueño. *Legislación civil e Impuesto sobre Sucesiones en el Ordenamiento Jurídico Español*. E.H.P., del T.E.F. Tomo I.

está regulada por el derecho público, será éste el que determine quién tiene capacidad de obrar para realizarla. Si por el contrario, está recogida y regulada por el derecho privado, será éste el que concrete quién tiene la capacidad de obrar necesaria.

Siguiendo esta construcción, habrá que acudir a la norma de remisión para considerar si la potencialidad de actuación que atribuye a cualquier sujeto (y no solamente al menor de edad) es suficiente para provocar efectos jurídico-tributarios a los actos realizados por cualquier individuo, norma que será la del derecho común o la remitida en segundo grado (véase lo dispuesto en el artículo 9.1 del Código Civil). Igualmente habrá que acudir a esta norma para determinar quién será el representante, así nos encontraremos, respecto del menor de edad no emancipado, con el padre y la madre que son quienes ostentan la patria potestad de forma conjunta con arreglo al artículo 156 del C.C., o el defensor judicial previsto en el artículo 163, o el adoptante, o la entidad pública a la que, en el respectivo territorio, esté encomendada la protección de los menores que se encuentren en situación de desamparo (arts. 172 y 239 del C.C.).

La remisión señalada no está exenta de graves dificultades en orden a la determinación de la suficiencia de la capacidad de obrar de cada uno de los sujetos que según el derecho privado la tengan limitada. Así frente a la tipicidad de las relaciones jurídicas privadas, o la amplitud de técnicas integradoras, tanto normativas como contractuales que en esta rama del derecho se prevén, en el derecho tributario, la cuestión es más complicada, porque si bien, por ejemplo, el menor, es capaz para realizar por sí solo el hecho imponible, cabe preguntarse si lo es también para todas las situaciones de poder y de deber que conlleva el ser parte de una relación jurídica tributaria, como por ejemplo solicitar un aplazamiento o fraccionamiento, prestar conformidad o disconformidad a un acta derivada de una actuación inspectora, todo ello a pesar de lo que establecen los arts. 42 de la Ley General Tributaria y 26.1 del Reglamento General de la Inspección de los tributos; problemas éstos que revisten gran actualidad, como es el supuesto de desacuerdo entre el menor a la declaración conjunta por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al amparo de la Ley 20/1989, de 28 de julio.

La solución, en mi opinión, vendría dada por el hecho de que estos actos exceden de lo que puede entenderse como actos de administración ordinaria de los bienes del menor no emancipado adquiridos con su trabajo e industria (art. 164.4 del C.C.), por lo que precisa la asistencia de su representante legal. Respecto del menor emancipado, la solución puede ser otra, debido, de un lado

a la mayor amplitud de posibilidades de hacer y de obligarse que el derecho común le otorga, y de otro a lo que se desprende de la propia normativa tributaria, especialmente el artículo 26.1 del Reglamento General de la Inspección de los tributos ya citado, aunque no quiera decir esto que está facultado para, por sí mismo, realizar todas las actuaciones que derivan de una relación jurídico tributaria.

Las funciones de estos representantes legales viene determinada, en el campo del derecho privado, por el factor tuitivo para el representado, de protección de sus intereses, con las limitaciones que la ley impone a quien ejerce este “*officium*”.

Junto a esta modalidad de representación legal, podemos destacar otra distinta que, frente a la anterior, no persigue la suplencia de la limitación de la capacidad de obrar, de cualquier supuesto de necesidad de complemento de la misma con la asistencia de la persona fijada por la Ley, sino que permite atribuir efectos jurídicos a unidades económicas que tienen plena virtualidad en la vida real, pero que las normas no le atribuyen personalidad jurídica, éste es el caso de las situaciones descritas en el artículo 33 de la Ley General Tributaria, y otros que más adelante se señalan.

El art. 33 de la L.G.T. establece que “tendrán la consideración de sujetos pasivos, en las leyes tributarias que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen un patrimonio separado, susceptible de imposición”, precepto que se complementa con lo establecido en el artículo 43.4 del mismo cuerpo legal en cuanto a la determinación del representante de estas situaciones o patrimonios cuando una norma tributaria lo considere capaz de realizar el hecho imponible⁽⁸⁾, al señalar que “en los supuestos de entidades, asociaciones, herencias yacentes y comunidades de bienes, que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado, actuará en su representación el que la ostente, siempre que resulte acreditada en forma fehaciente, y de no haberse designado representante, se considerará como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección y en su defecto, cualquiera de los miembros o partícipes que integren o compongan la entidad o comunidad”.

(8) Sin ánimo exhaustivo, se puede señalar como ejemplo: el art. 15.2 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido; el art. 10.2 del Decreto 3.314/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas; de igual modo se establece respecto de la Contribución Territorial Urbana, de la Rústica y Pecuaria, en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, del Impuesto sobre Actividades Económicas, de las Licencias fiscales de actividades profesionales o artísticas, de la licencia Fiscal de actividades comerciales e industriales. Impuesto sobre Construcciones, Obras e Instalaciones, Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica.

La situación de dichas unidades económicas, que tanta polémica ha suscitado en cuanto a su consideración como entes a quienes el ordenamiento tributario les otorga personalidad jurídica⁽⁹⁾, cuestión sobre la que no vamos a entrar, recoge, en cualquier caso una realidad, que como señala Matías Cortés⁽¹⁰⁾ “son sujetos no sólo de relaciones tributarias, sino también de relaciones de derecho privado o, para ser más exactos: tales entes son punto de referencia de normas jurídicas, centro de imputación de determinados efectos jurídicos, tanto en nuestra parcela jurídica como en el resto del Ordenamiento”. Pero aunque sean objeto de consideración como patrimonios separados, en algún caso afectos a un fin colectivo, y las normas tributarias los consideren como auténticos términos subjetivos de relaciones jurídico tributarias en la calidad de sujetos pasivos, la carencia de personalidad jurídica determina la necesaria presencia de un sujeto con plena personalidad jurídica que manifieste la voluntad de los componentes de estas unidades económicas (como miembros de tal entidad, y con el alcance de sus respectivos reglamentos internos), para hacer efectivo el cumplimiento de las situaciones de deber y el ejercicio de las posiciones de poder de dichas relaciones jurídicas.

La determinación que establece el artículo 43.4 antes transcrito del representante de dichas entidades no plantea especiales problemas en cuanto su ordenación, ya que se fija, en primer lugar, el que ostente dicha representación; en segundo lugar, el gestor aparente; y por último, cualquiera de los componentes partícipes patrimoniales de dichas situaciones. No obstante, los problemas, en mi opinión, se sitúan a la hora de precisar la extensión de dicha representación, así, el representante fijado en primer lugar, el contenido de su poder será fácil de precisar cuando exista una determinación por acto voluntario de los socios o del causante, o en los casos de nombramiento judicial. En los demás casos el poder es lo suficientemente limitado por las normas reguladoras de estas situaciones, como para actuar en los actos derivados de las relaciones jurídico tributarias, que no sea el cumplimiento de la obligación principal de la misma, y no provoque la salida de la situación a que hace referencia el art. 33 de la L.G.T., o una transgresión de las normas civiles (véase v. gr. lo dispuesto en los arts. 397, 398, 892, 911, 999, 1.000, 1026 y 1.052 del C.C.).

(9) Véase Matías Cortés Domínguez y José María Martín Delgado. *Ordenamiento Tributario Español*. Tomo I, págs. 314 y ss.

(10) Matías Cortés Domínguez y José María Martín Delgado. *Ordenamiento Tributario Español*. Tomo I, pág. 326.

El representante aparente tendrá, asimismo, un contenido difícil de determinar, salvo que concurren las circunstancias del art. 286 del Código de Comercio respecto del factor⁽¹¹⁾.

En cuanto al tercer supuesto, cabe reiterar lo señalado para el representante legal o voluntariamente designado, ya que si bien los preceptos reguladores de estas situaciones reconocen en favor de cada uno de los partícipes la posibilidad de realizar determinados actos, lo que exceda de poco más de administración ordinaria precisan de la concurrencia de más voluntades, e incluso la unanimidad en ocasiones.

De todo esto se desprende que la precisión que efectúa la norma en el artículo 43.4 de la L.G.T. tiene una mayor significación que una mera remisión a las normas legales que regulan estas situaciones en el orden privado, ya que puede entenderse que, a efectos tributarios, y sin perjuicio de las relaciones internas entre los socios o partícipes, la persona que se determina como representante tendrá una mayor amplitud de poder que el que establece la norma sustantiva, ya que el principio de seguridad jurídica, como señalaremos más adelante, hace interpretar este precepto en el sentido de que una vez fijada la persona que puede actuar en nombre de estas entidades o unidades económicas, dispone de un poder de vincular las mismas sin más límite que el temporal, derivado de la revocación o pérdida de su condición de partícipe, salvo que éstos, por acto voluntario, y con constancia fehaciente hayan nombrado representante, presunción de suficiencia ésta que se confirma con lo dispuesto en el art. 26.4 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los tributos que establece que “los copartícipes o cotitulares de las Entidades jurídicas o económicas a que se refiere el art. 33 de la Ley General Tributaria podrán designar de forma fehaciente un representante, salvo que con arreglo a Derecho haya ya una persona que ostente la representación de la Entidad. En estos casos se considerará como representante al que aparentemente ejerza la gestión o dirección y, en su defecto, a cualquiera de los miembros o partícipes que integren o compongan la Entidad o Comunidad”, lo que resulta que en el primer caso nos entraremos con una representación voluntaria que deberá acreditar la suficiencia de su poder conforme al artículo 27 del Real Decreto, mientras que en los demás supuestos bastará acreditar la concurrencia de los requisitos que se requieren para su representante. En este caso, el representante es indudablemente la persona desig-

(11) Véase Aurelio Menéndez “Auxiliares del empresario”, *RDM*, número 72. Joaquín Garrigues. *Curso de Derecho Mercantil*. Tomo I.

nada para manifestar una voluntad colectiva que se entiende necesaria para hacer efectiva las relaciones que surgen por la realización por dichas entidades de hechos imponderables.

Otro supuesto distinto de representación legal, en cuanto derivado de la aplicación de normas jurídicas, es la denominada por la doctrina orgánica o necesaria⁽¹²⁾, es la que se predica de todos los supuestos que en la norma reguladora de las personas jurídicas públicas o privadas establecen que un determinado órgano de su composición ostentará ope legis la condición de representante. En las personas jurídicas de derecho privado, lo cierto es que no cabe hablar, en mi opinión de representación legal, ya que, como en el caso de las Sociedades Anónimas se precise que el Administrador o el Consejo de Administración es el representante en el art. 76 de la Ley reguladora, la voluntad de los socios manifestada en la Asamblea General o en la Constitutiva, hace que la representación tenga un carácter voluntario.

En el campo de las Personas Jurídicas de Derecho Público, todas las normas estatutarias precisan cuál es el órgano de estas entidades que detenta la representación, cuestión que no merece especial comentario ya que está más relacionada con el tema de la competencia administrativa del órgano actuante que con el de la representación legal. En este punto hay que señalar que el art. 26.3 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos dispone que “por las personas jurídicas de naturaleza pública o privada, deberán actuar las personas que ocupen al actuar la Inspección los órganos a quienes corresponda su representación, por disposición de la Ley o por acuerdo válidamente adoptado”.

Diferente a los casos anteriores, es el de los Fondos de Pensiones, los Fondos de Inversión, las Agrupaciones de Empresas y Uniones Temporales, los Fondos de Capital-Riesgo, que constituyen, bien supuestos asociativos de colaboración temporal económico y técnico, o bien patrimonios separados de afección especial, que en cualquier caso carecen de personalidad jurídica, pero que las normas reguladoras (Ley 46/1984, Ley 18/1981, Real Decreto-Ley 1/1986, y Ley 8/1987), de un lado las consideran sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, si bien con grandes peculiaridades en cuanto a su tributación, y de otro fija quién ostenta la condición de representante (sociedad gestora en la mayoría de los casos).

Figura distinta de las anteriores es la del presentador de los documentos necesarios para liquidar los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, y de

(12) Alfonso Mantero. *Procedimiento de la Inspección Tributaria*.

Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. El artículo 36.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece que “el presentador del documento tendrá por el solo hecho de la presentación, el carácter de mandatario de los obligados al pago del impuesto, y todas las notificaciones que se le hagan en relación con el documento que se haya presentado, ya por lo que afecta a la comprobación de valores, ya a las liquidaciones que se practiquen, así como las diligencias que suscriba, tendrán el mismo valor y producirán iguales efectos que si se hubieran entendido con los demás interesados”, precepto éste que reitera lo dispuesto en el artículo 59, segundo párrafo del Real Decreto Legislativo 3.050/1980, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, norma ésta de legalidad dudosa si sigue el criterio que se recoge en la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de enero de 1986, recogido también en diversas sentencias de Audiencias Territoriales, como la de Oviedo de 5 de mayo de 1987, que señalan la extralimitación, y por lo tanto la ilegalidad⁽¹³⁾ (ya que choca con lo dispuesto con el art. 124 de la Ley General Tributaria) de este precepto en el cumplimiento del mandato de refundición dado por la Ley 32/1980, de 21 de junio.

En cualquier caso, y sin entrar en el comentario de los considerandos de las resoluciones citadas, la legalidad es indudable respecto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. De la norma transcrita se desprende la existencia de un representante predeterminado que merece el calificativo de legal.

No obstante, esta figura, que en nuestro derecho tributario goza de cierta tradición (ya se preveía en el artículo 106 del Reglamento del Impuesto sobre Derechos Reales de 15 de enero de 1959), no es en realidad un auténtico representante legal, más bien se trata de un colaborador forzoso para con la Administración tributaria que goza de un mandato limitado a lo que estrictamente se deriva del precepto comentado. Se trata de una figura apta para recibir comunicación, y de un representante voluntario, en cuanto para los actos trámites se presume concedida la representación (art. 43.2 de la L.G.T.), que provoca el nacimiento de los efectos antes mencionados, pero sin mayor extensión. Se trata, en definitiva de un supuesto presuntivo iuris et de iure, de quien se comunica con la Hacienda Pública, está autorizado para recibir comunicaciones de ésta.

Finalmente, destacan dentro de la categoría de representantes legales, la del que con carácter obligatorio debe tener el no residente conforme el artículo 46.1 de la Ley General Tributaria, recogido al comienzo de este trabajo.

(13) En principio tendría el carácter que le imprime el art. 11.3 de la Ley General Tributaria.

El precepto que se comenta recoge un mandato (“vendrán obligados”) de carácter genérico no exento de ciertas curiosidades.

Se trata de una obligación que se impone en relación con cualquier figura tributaria cuando el obligado al pago lo sea con el carácter de sujeto pasivo y resida en el extranjero más de seis meses al año.

Esta obligación es independiente del ámbito de aplicación de las normas tributarias, sea con arreglo al principio de residencia efectiva o el de territorialidad (art. 21 de la L.G.T.), o que el tributo sea o no de naturaleza personal.

También destaca el hecho de que este deber se establezca con independencia de la sujeción real o personal al impuesto, exigiéndose exclusivamente la no residencia (supuestos de dualidad en la forma de tributación nos encontramos con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

Por otra parte, dicha obligación hace, según la L.G.T., para toda clase de sujetos pasivos, sea persona física o jurídica, o entidades carentes de personalidad, pero evidentemente, al establecer como presupuesto de hecho el residir más de seis meses de cada año natural en el extranjero, esta circunstancia solamente es posible en la persona física, por lo que los demás sujetos pasivos estarían excluidos de la obligación.

Finalmente, se trata de una norma que, a pesar de la aserción del mandato imperativo que contiene, las consecuencias jurídicas de su incumplimiento son poco claras, salvo que se entienda que la falta de adecuación de la conducta del sujeto pasivo no residente a lo legalmente establecido, constituya una infracción simple conforme al artículo 78.1 de la L.G.T. en su redacción actual.

Frente a este precepto, los distintos textos normativos reguladores de los tributos que pudieran verse afectados en su aplicación por la sujeción al mismo por un no residente, han establecido soluciones que garantizan la tributación de éstos por los hechos imponibles que realicen sujetos a las leyes españolas.

Estas soluciones, más o menos perfectas, no suponen necesariamente la figura de la representación, ya que lo que se pretende es siempre que haya un obligado al pago del impuesto y que sea residente, o si no lo es, que tenga un vínculo económico permanente de relaciones en el territorio español, bien considerando al pagador residente responsable solidario o subsidiario del pago del impuesto (supuesto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Im-

puesto sobre Sociedades, e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), bien calificándolo como auténtico sujeto pasivo (el artículo 15.12 primer párrafo de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido dice que “son sujetos pasivos: Los empresarios o profesionales para quienes se realizan las operaciones sujetas a gravamen cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en España”), o bien nos encontramos supuesto en que existe una total ausencia de medidas específicas para garantizar el pago en estos supuestos, como sucede en el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.

De todas estas garantías fijadas en las distintas leyes específicas, destacan, en cuanto afectan al contenido de este trabajo, las que se recogen para los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, y para el de Sociedades.

El artículo 11 de la Ley 44/1978, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y el artículo 10 de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades señalan que “los sujetos pasivos no residentes en el territorio español vendrán obligados a nombrar una persona física o jurídica con domicilio en España para que los represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto”.

La Ley del Impuesto sobre Sociedades limita, no obstante la mencionada obligación para las entidades que operen en España sin establecimiento permanente, ya que dicho establecimiento, por el grado de vinculación con el territorio y por el cumplimiento de las formalidades que se han de cumplir para su apertura (especialmente para las sucursales —art. 88 del Reglamento del Registro Mercantil—), no precisa especiales figuras de representación como mecanismo de garantía del crédito tributario. A pesar de ello, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades establece en su artículo 309 que son representantes de los establecimientos permanentes quienes estén facultados para contratar en nombre del mismo, y cuando estas personas no tengan su residencia habitual en territorio español, la entidad extranjera viene obligada a nombrar un representante en relación con sus obligaciones tributarias con domicilio y residencia en España.

En cualquier caso, la designación del representante ha de comunicarse a la delegación de Hacienda en la que hubiera de presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades, debiendo acompañarse a esta comunicación la aceptación expresa del representante. Esta figura de representante no es ciertamente la del representante legal, ya que si bien viene impuesta la necesidad del mismo por la norma, la designación es derivada de un acto voluntario.

En el supuesto de que el obligado al impuesto sea un no residente sin establecimiento permanente y no ha nombrado un representante de forma expresa, el artículo 335 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades considera, a los efectos de este Impuesto, que es representante la entidad residente pagadora.

Esta figura de representación, que como dice César Albiñana⁽¹⁴⁾ es una subespecie de la representación legal, pero de carácter fiscal, tiene como finalidad, no el completar la aptitud del representado, sino solamente asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias del no residente, limitando a este objetivo el contenido de su poder.

En el supuesto de personas físicas y jurídicas no residentes que obtengan en España rendimientos sin mediación de establecimiento permanente, la Ley 5/1983, de 29 de junio, que reproduce el Real Decreto-Ley 24/1982, de 30 de diciembre, establece la responsabilidad solidaria, del ingreso de las cuotas **correspondientes a los rendimientos que satisfagan, a los pagadores de dichos rendimientos**, aunque como dice Victoriano González Poveda⁽¹⁵⁾ la defectuosa redacción puede inducir a una interpretación muy distinta. De otro lado, se impone al pagador la obligación, en los supuestos del artículo 11.2 de la Ley 5/1983, de retener e ingresar el impuesto correspondiente a determinados rendimientos que satisfaga a un no residente, obligación que se ha ampliado, respecto de los rendimientos derivados de las Letras del Tesoro por el Real Decreto Ley 1/1989, de 22 de marzo. Además se impone la obligación de justificar el pago del impuesto correspondiente cuando se trata de transferir fondos al exterior (salvo las excepciones contenidas en el Anexo C de la resolución de la Secretaría General de Hacienda de 17 de febrero de 1984, la resolución de 21 de julio de 1986 de la Dirección General de Tributos, y por la Orden Ministerial de 10 de mayo de 1988).

(14) César Albiñana. *Derecho Financiero y Tributario*. Escuela de Inspección Financiera y Tributaria. Madrid 1979.

(15) Victoriano González Poveda. *Tributación de no residentes*. Editorial La Ley, pág. 204. Antonio Botella García. *La capacidad de obrar en el orden tributario. Estudios de Derecho Tributario*. I.E.F. 1979.
Antonio Cayón Galindo. "Capacidad de obrar y representación en la Ley General Tributaria", *Crónica Tributaria* n° 50. 1984.
Ernesto Lejeune Valcarce. "Introducción al estudio de la representación en el Derecho Tributario". *Revista de Derecho Financiero y de la Hacienda Pública* n° 115. 1977.
Arturo Zabala Rodríguez-Fornos. *La representación voluntaria en el ámbito de la Inspección de los Tributos*. Números 67 y 68 del CISS comunicación. 1989.
José Luis Argilés y Garcés de Marcilla. "El sujeto infractor". *Seminario sobre infracciones y sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*. E.H.P. 1986.
Gerardo Pérez Rodilla y Néstor Carmona Fernández. "Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España y españolas en el exterior". *Cuadernos de Formación de la Inspección de los Tributos* n° 5 E.H.P.

CONTENIDO Y EFECTOS DE LAS DISTINTAS MODALIDADES DE REPRESENTACIÓN

Una vez determinadas las distintas figuras que pudieran tener el calificativo de legales, se observa que el contenido del poder en cada uno de estos supuestos es diferente, según sea la finalidad que pretenden cumplir cada una de las normas que prevén la actuación de esta institución.

En la primera modalidad que se ha comentado, la conectada con la limitación de la capacidad de obrar del representado, ya se indicaba que la extensión del poder era variable según las circunstancias del sujeto representado, así sería diferente según el grado de incapacidad, se tendría en cuenta, para el caso de minoría de edad, el hecho de estar o no emancipado, también podría decirse lo mismo para el caso de ausencia (aunque evidentemente **no suponga limitación** de la capacidad de obrar del ausente), etc.

El problema que plantea esta modalidad representativa en el campo del derecho tributario es el de la suficiencia del poder del representante para los actos derivados de una relación jurídico tributaria, en los que interviene por cuenta del representado, piénsese en supuestos de reconocimiento de deuda, desestimiento de reclamaciones, etc. El problema está en determinar, de un lado, si existe necesidad de calificar la obligatoriedad de intervención mediante representante, y de otro si los actos que realiza están dentro del contenido de su poder.

La solución a estas cuestiones, viene dada, en mi opinión, por la aplicación del principio de seguridad jurídica, y por el juego de las normas relativas a la responsabilidad del representante, y de los principios de personalidad y voluntariedad en materia de derecho tributario sancionador. Así se puede hablar de que el contenido del representante legal abarca todo lo que viene necesitado de complemento para la válida manifestación de la voluntad del representado, por lo que la Administración Tributaria no tiene que realizar ningún acto especial de calificación respecto de la suficiencia del poder, solamente constatar la necesidad de la intervención del representante, y de su personalidad, en este sentido es bastante expresiva la diferente regulación que de este extremo se contiene en los artículos 26 y 27 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, que tratan, respectivamente, de la representación legal y de la voluntaria. Además, todo ello se conecta con que el representante legal es el sujeto

infractor en cualquier caso (art. 77.3.f de la Ley General Tributaria), aun cuando las imposiciones de las sanciones tengan lugar en un momento en que el representante no actúa como tal. Todo ello sin perjuicio de que la responsabilidad patrimonial derivada de la realización del hecho imponible le corresponda al representado.

En cuanto a las demás modalidades de representación legal, en lo que se corresponde con contenidos predeterminados por normas tributarias, y no con estrictas imposiciones legales de la necesidad de la intervención de otra persona, cabe decir lo mismo que respecto de los menores e incapaces, es decir, que el contenido del poder es lo suficientemente amplio como para evitar cualquier problema que pueda suscitarse acerca de su suficiencia, sin perjuicio de que en lo que se refiere a la responsabilidad en estos casos de las sanciones que se cometan, les vendrá determinada por actos propios como retenedor, o como sujetos a quienes les son imputables resultados sociales, o bien nos encontraremos con supuestos de responsabilidad subsidiaria o solidaria de la obligación tributaria.