

DR 20 54

Asignatura de Hacienda Pública II Título La repercusión en el impuesto sobre el tráfico de las empresas Autor Eugenio Gutiérrez López Día de grabación 1 de abril del 81 Día de emisión 15 de abril del 81 Lugar de grabación UNED La repercusión es uno de los fenómenos más significativos en el campo tributario y su manifestación más significativa tiene lugar sin duda en el campo del impuesto general sobre el tráfico de las empresas en este sentido hay que aludir a la normativa anterior a la ley 6 del año 79 en donde se establecía que los contribuyentes por este impuesto podrán repercutir el importe total del mismo sobre los adquirentes de los bienes, mercancías o productos sobre los dueños de las obras arrendatarios de bienes o servicios y las personas para las que ejecute cualquier otra operación sometida al impuesto las cuales quedan obligados a soportar dicha repercusión no sólo era en el artículo 189 que hoy acabamos de indicar de la ley de reforma del sistema tributario de 11 de junio de 64 sino también en el artículo 11 del texto refundido aprobado por decreto de 29 de diciembre del año 66 donde se establecía esta facultad este derecho a repercutir la situación sin embargo ha cambiado notablemente con la publicación de la ley 6 barra 79 de reforma del régimen transitorio de la imposición indirecta en cuyo artículo 11 se señala que los sujetos pasivos por este impuesto deberán repercutir íntegramente el importe del mismo sobre aquel para quien se realice la operación grabada quedando éste obligado a soportarlo será obligatorio a estos efectos la consignación del tributo repercutido en la factura o documento equivalente en forma distinta y separada de la base imponible esta consignación será obligatoria aún en el caso de precios fijados administrativamente por último el número 3 del artículo citado señala que las controversias que puedan producirse entre el sujeto pasivo que repercute el impuesto y quien deba soportarlo con arreglo a derecho tanto si se refiere a la procedencia como la cuantía de las mismas se consideran de naturaleza tributaria a efectos de las posibles reclamaciones en vía económico-administrativa como se puede observar se ha producido la alteración básica consistente en que la facultad de repercutir se convierte a partir del año 79 en el deber de repercutir íntegramente la cuestión que se suscita que hemos de tratar de resolver es si el que repercute es o no sujeto pasivo del impuesto y esto hemos de hacerlo a la luz tanto de la ley general tributaria como de los diferentes textos en ese sentido el artículo 31 de la ley general tributaria en su apartado segundo tras aludir en el apartado primero al sustituto del contribuyente señala en su número 2 que nunca perderá su condición de contribuyente quien según la ley deba soportar la carga tributaria aunque realice la traslación a otras personas evidentemente este artículo 31 en su reacción presenta deficiencias que es preciso advertir confunde la figura del contribuyente con la figura del repercutido en efecto quien soporta la carga realmente no es el contribuyente sino que es el repercutido a quien tal carga se traslada que la sufre, la soporta el contribuyente por el contrario es quien realiza el supuesto derecho previsto en la respectiva norma jurídica de cualquier forma la dicción confusa del precepto ha dado lugar a que por parte de la opción española se han sustentado diversas posturas en este sentido el profesor Amor Rico en su manual del impuesto general sobre el tráfico de las empresas señala que los contribuyentes son los adquirentes o consumidores de los productos

mientras que los fabricantes industriales comerciantes mayoristas o empresas de servicios únicamente tienen la calidad de sustitutos basa su opinión en la naturaleza del impuesto y en el fenómeno de la repercusión dado que el obligado al pago está no sólo autorizado sino que debe repercutir las cuotas sobre sus clientes son estos, dice amorós los verdaderos contribuyentes ya que son en definitiva los que soportan la carga económica que representa no creemos convincentes los argumentos del profesor amorós entre otras por las siguientes razones el propio texto legal que está solamente parcialmente modificado por la ley 6 barra 79 califica a los sujetos pasivos como contribuyentes en los artículos 11.1 y 11.2 36 apartados FA 36 apartados FB 37 apartado A 37 apartado D en cambio no se utiliza el término sustituto del contribuyente en segundo lugar si el contribuyente es la persona que realiza el hecho imponible a la que se atribuye el mismo o resulta titular de la capacidad contributiva que ésta pone de manifiesto estas circunstancias concurren en los sujetos que realizan las distintas operaciones grabadas en tercer lugar la obligación de que debe ser repercutido no es tan poco suficiente ya que la propia ley general tributaria como acabamos de ver el artículo 31 apartado segundo señala que nunca pierde su condición de contribuyente aunque realice la traslación a otras personas y por último si basándonos en la naturaleza del impuesto este recae sobre los adquirentes o consumidores finales qué sucedería en los casos en que éstos adquieran los bienes que precisan de los comerciantes minoristas considerado como un impuesto sobre los adquirentes finales la actual no sujeción de ciertas operaciones de los comerciantes minoristas no sólo no tendría sentido sino que resultaría absurda pero por otra parte cuestión también decisiva en torno a la repercusión las posibles sanciones en que se incurriría en el caso de incumplimiento del artículo 11 que acabamos de denunciar desafortunadamente ni el texto refundido ni la ley 6 nº 79 establecen unas claras unas precisas sanciones en el caso del incumplimiento únicamente se produce una remisión genérica a la ley general tributaria en donde el supuesto de la repercusión no aparece explícitamente regulado en los preceptos relativos a las infracciones tributarias dada la ausencia normativa en el texto refundido en la ley 6 nº 79 y en la ley general tributaria puede perfectamente pensarse que la ausencia de repercusión el incumplimiento de este deber no lleva acarreada consecuencia alguna para el incumplidor del mismo con lo cual a pesar de la dicción literal del artículo 11 las consecuencias los resultados a los que en definitiva se llega son los mismos que establecía el antiguo texto refundido considerar más una facultad o un derecho que un auténtico deber el de repercusión