

EL INCUMPLIMIENTO DEL REPERCUTIDO EN EL IVA Y EN LOS IMPUESTOS ESPECIALES¹

Germán Orón Moratal

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de La Rioja.

Miembro de la AEDAF.

I.- INTRODUCCIÓN.

La repercusión tributaria o traslación jurídica del importe del tributo es propia de los impuestos indirectos que, pretendiendo gravar el consumo, establecen como hecho imponible presupuestos fácticos que no son indicativos de la capacidad económica de quien los realiza, y así el sujeto pasivo contribuyente, realizador del hecho imponible, sobre el que recae un importante número de deberes formales, es titular frente a la Hacienda Pública de una obligación tributaria no contributiva, satisfaciéndose las exigencias del principio contributivo al repercutir el importe del impuesto sobre los consumidores o destinatarios de la operación gravada².

En estos casos el sujeto pasivo debe cumplir con su obligación tributaria propia, y con un deber de colaboración, cual es el de repercutir el importe del tributo, encontrándose su fundamento en el principio de solidaridad, y con su ejercicio dará satisfacción al principio de capacidad económica y evitará el enriquecimiento sin causa que obtendría el llamado a soportar la repercusión en caso de no producirse ésta³. Ante el

¹ Este trabajo forma parte del contenido de un proyecto de investigación financiado por la Universidad de La Rioja en torno a las consecuencias fiscales de la forma jurídica de la empresa.

² Sobre las situaciones jurídicas subjetivas no vinculadas a la capacidad económica del obligado y su reconducción a la categoría del tributo nos hemos ocupado más ampliamente en "Notas sobre el concepto de tributo y el deber constitucional de contribuir", en *El sistema económico en la Constitución Española*, XV Jornadas de estudio del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, 1994, vol. II, pág. 1589 y ss, al que remitimos al lector interesado.

³ Sobre el fundamento de la repercusión, por todos, vid. el exhaustivo análisis que realiza S. SARTORIO ALBALAT, *La repercusión de las cuotas tributarias en el ordenamiento jurídico español*, IEF-Marcial Pons, 1992,

E S T U D I O S

incumplimiento del repercutido, el sujeto pasivo puede acudir a la vía económico-administrativa, donde puede encontrar dificultades para la ejecución material de su pretensión de cobro, o reclamar su importe por la vía judicial ordinaria.

En nuestro Derecho histórico, como ha recordado SARTORIO ALBALAT⁴, la legislación anterior a la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964, en determinados impuestos reconocía al sujeto que debía repercutir el disfrute de los derechos y atribuciones propios de los Recaudadores y Agentes ejecutivos de la Hacienda Pública para exigir el pago de las cuotas repercutidas, circunstancia que hoy está reapareciendo parcialmente en los Impuestos Especiales, como más adelante veremos.

La Hacienda Pública, en cuanto titular de créditos tributarios en particular y de créditos de Derecho Público en general, goza frente al deudor y algunos de sus otros acreedores, de ciertos privilegios en comparación con los particulares, pues a la garantía universal establecida en el art. 1911 del CC⁵, que no es más que la responsabilidad de todo deudor, se le añaden legalmente y en ciertas condiciones, otras garantías específicas. En este sentido se expresan los arts. 31 y 32 del TRLGP⁶.

Estas garantías propias de la Hacienda Pública, bien aseguran su preferencia sobre otros acreedores en el caso de concurrencia en la ejecución del patrimonio de un mismo deudor⁷, bien aseguran el cumplimiento de la obligación sin más en el caso de los derechos de afección y retención⁸. En suma pues, existen unos privilegios que consisten en que el crédito tributario tenga un trato preferencial, y unas garantías, personales o reales, que tienden a concretar o aumentar la responsabilidad del deudor, bien afectando distintos bienes, o bien afectando otros patrimonios.

Por estas circunstancias puede decirse que el crédito tributario es un crédito privilegiado, encontrándose su fundamento en el interés público subyacente en la obliga-

pág. 223 y ss, para quien el principio de capacidad económica y el enriquecimiento sin causa son el fundamento de las acciones de regreso que corresponden al contribuyente y al sustituto del contribuyente.

⁴ La repercusión..., cit. pág. 218 y 219.

⁵ "Del cumplimiento de las obligaciones responde el deudor con sus bienes, presentes y futuros".

⁶ Conforme al art. 31 "Para la cobranza de los tributos y de las cantidades que como ingresos de Derecho público deba percibir, la Hacienda Pública ostentará las prerrogativas establecidas legalmente y actuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes.

Disponiendo el art. 32.1 que "A los fines previstos en el artículo anterior, la Hacienda del Estado gozará, entre otras, de las prerrogativas reguladas en los artículos 71, 73, 74, 75, 111, 112 y 126 de la Ley General Tributaria".

⁷ Esta preferencia se consagra en los artículos 71 y 73 LGT, 194 de la Ley Hipotecaria y 1923.1º del CC. Sobre estas cuestiones vid. la reciente monografía de A. MUÑOZ MERINO, *Privilegios del crédito tributario. El derecho de prelación general*, Aranzadi, Pamplona, 1996.

⁸ Previstos en los arts. 74.1 y 75 LGT.

ción tributaria. Del mismo modo existen en el Ordenamiento otros créditos privilegiados conforme a la legislación mercantil, civil y laboral.

Ese interés público no es totalmente extraño al deber de repercutir, como tampoco lo es para las deducciones en el IVA, cuya práctica obedece a la neutralidad del citado impuesto y al objetivo de que soporte el tributo quien manifiesta la capacidad económica como consumidor⁹.

Sin embargo, hasta fechas recientes, a las relaciones jurídicas surgidas entre particulares como consecuencia de la aplicación de los tributos tan solo les ha otorgado el Ordenamiento una muy limitada relevancia como actuaciones tributarias, siendo ejemplo de ello los efectos de las posibles reclamaciones sobre repercusión y retención tributaria reguladas en los arts. 117 y 118 del Reglamento de procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por RD 391/1996, de 1 de marzo, y cuyo régimen ya se encontraba en el Reglamento de 1981.

No obstante, la legislación tributaria ha venido mostrando una mayor preocupación por las irregularidades en los actos de retención, con el fin de evitar que las cantidades retenidas dejen de ingresarse, así como para evitar que el obligado a retener no cumpla con su deber, siendo ejemplo de ello las diversas regulaciones de la presunción de retención y elevación al íntegro en los impuestos directos, que en la actualidad se encuentra en los arts. 98.2 y 17.3 de las leyes del IRPF y del IS, respectivamente, redactados ambos por el art. 5 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden social.

Por el contrario, en los casos de repercusión, al considerar como obligado jurídico tributario a quien le corresponde efectuar el ingreso en la Hacienda Pública, sin conferir especial relevancia a la relación con el sujeto repercutido, no había sido objeto de plasmación normativa un régimen específico para aquellos casos en los que el sujeto pasivo que debe repercutir no viese materializado su derecho por el incumplimiento del llamado a soportar la repercusión.

Esta indiferencia normativa dejó de existir por vez primera en el IVA, aunque ciertamente para supuestos muy específicos, cuando al modificarse el art. 80.2 de su Ley reguladora por la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, se permitió modificar la base imponible del impuesto cuando el destinatario de la operación sujeta no hubiese hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y posteriormente al devengo fuese declarado

⁹ Así hemos defendido la consideración de la deducción más como un deber que como un simple derecho, tal como se le califica legalmente, en "La deducción en el IVA y su adecuación a la VI directiva", en colaboración con P. ALAGUACIL MARÍ, en *Noticias CEE*, núm. 67/68, 1990, pág. 93 y ss. Sobre la hipotética consideración del deber de repercusión como función pública, vid. SARTORIO ALBALAT, *La repercusión...*, cit. pág. 216-221.

E S T U D I O S

en quiebra o suspensión de pagos¹⁰, habiéndose alterado el régimen con la modificación introducida por la ley 13/1996, de 30 de diciembre (art. 10), que junto a modificaciones de mayor calado, también ha incorporado al texto legal alguna de las previsiones que ya constaban en el Reglamento del Impuesto, como la relativa a exigirse la providencia judicial de admisión a trámite de suspensión de pagos o auto judicial de declaración de quiebra, y de cuyo régimen jurídico nos ocuparemos después. En definitiva, ese régimen permite que la Hacienda Pública pase a ser acreedora del destinatario de la operación que devengó el impuesto.

Esta preocupación sobre el buen fin de la repercusión que debe realizar el sujeto pasivo también ha llegado a uno de los impuestos especiales, si bien en unos términos no tan restrictivos pero sí menos respetuosos como veremos con el principio contributivo, pues ante el incumplimiento del repercutido se limita la Ley a atribuir al sujeto pasivo algunas garantías que ostenta la Hacienda Pública, convirtiendo así su derecho de crédito en un crédito privilegiado.

Reflejo de la línea ascendente en torno a la preocupación del legislador por el cumplimiento del obligado a soportar en última instancia el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, es el contenido de la Disposición Adicional decimovena de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, que bajo la rúbrica "Incumplimiento de reembolsar a los Agentes de Aduanas el Impuesto sobre el Valor Añadido satisfecho por cuenta de los importadores", dispone que "En el plazo de seis meses siguientes a la entrada en vigor de la presente Ley, el Gobierno instrumentará las medidas que posibiliten a los Agentes de Aduanas recuperar el Impuesto sobre el Valor Añadido que hubiesen satisfecho por cuenta de los importadores cuando éstos no les reembolsen el importe del mencionado Impuesto". A la vista de las medidas que en su caso se adopten, cabrá plantear la incongruencia que esta disposición pueda comportar ante la ausencia de medidas semejantes para supuestos de pago de la obligación tributaria por aquellos a quienes les corresponde por obligación legal, como sustitutos, responsables, o cualquier obligado solidariamente cuyo pago beneficie a los demás, que hoy por hoy no les queda más que acudir a la vía civil para ejercer su derecho de reembolso.

II.- EL INCUMPLIMIENTO DEL REPERCUTIDO EN EL IVA Y EL DERECHO DE REGRESO DEL SUJETO PASIVO FRENTE A LA HACIENDA PÚBLICA.

Es en el art. 80 de la Ley del IVA donde se establecen las consecuencias que en determinadas ocasiones puede provocar el incumplimiento del repercutido en este Im-

¹⁰ E. ABELLA POBLET y J. DEL POZO LÓPEZ, *Manual del IVA, El Consultor de los Ayuntamientos*, Madrid, 1996, 2ª ed., consideran este régimen claramente insuficiente, cara a los fines que se pretendía alcanzar", pág. 645.

puesto¹¹. De este modo, el sujeto pasivo no siempre se verá empobrecido sin causa por el impago del repercutido, manteniendo el IVA en esos casos su carácter neutral, pues la imposibilidad de repercutir no va a tener que ser "sufrida" por el sujeto pasivo que a su vez, normalmente, tampoco podrá hacer efectivo, total o parcialmente, el derecho de crédito correspondiente al bien o servicio cuya entrega o prestación devengó el impuesto. El sujeto pasivo acreedor dejará de serlo, pasando la Hacienda Pública a ocupar su posición acreedora frente al repercutido incumplidor, recuperando aquél el importe en su caso previamente ingresado, y que fue satisfecho en cumplimiento de una obligación tributaria no contributiva.

En el régimen jurídico establecido en este impuesto que nos ocupa, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el art. 24 RIVA, en el que se establecen unos requisitos y unas reglas a tener en cuenta¹², si bien parte importante de su contenido se ve alterado por la reciente modificación legislativa. De los requisitos debe destacarse la desaparición de la necesaria autorización administrativa, al establecerse ahora en la ley que la modificación deberá efectuarse en los seis meses siguientes a las declaraciones judiciales "y comunicarse a la Administración Tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente". En

¹¹ Concretamente el núm. 3 del citado art. 80, redactado por la ley 13/1996 (art. 10), establece: "La base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte providencia judicial de admisión a trámite de suspensión de pagos o auto judicial de declaración de quiebra de aquél. La modificación, en su caso, deberá efectuarse en los seis meses siguientes a la fecha de las indicadas resoluciones judiciales y comunicarse a la Administración Tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente.

En los supuestos de pago parcial anteriores a la citada modificación, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación satisfecha.

No procederá la modificación de la base imponible a que se refiere este apartado en los casos siguientes:

1º. Créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada.

2º. Créditos afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o cubiertos por un contrato de seguro de crédito o de caución, en la parte afianzada o asegurada.

3º. Créditos entre personas o entidades vinculadas definidas en el artículo 79, apartado 5 de esta Ley.

Sólo cuando por cualquier causa se sobresea el expediente de la suspensión de pagos o quede sin efecto la declaración de quiebra, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá rectificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una nueva factura en la que se repercuta la cuota anteriormente modificada.

La rectificación de las deducciones del destinatario de las operaciones, que deberá practicarse según lo dispuesto en el art. 114, apartado 2, número 2º, segundo párrafo de esta Ley, determinará el nacimiento del correspondiente crédito en favor de la Hacienda Pública.

Si el destinatario de las operaciones sujetas no hubiese tenido derecho a la deducción total del impuesto, resultará también deudor frente a la Hacienda Pública por el importe de la cuota del impuesto no deducible".

La Disp. Trans. 1ª de la Ley 13/1996, establece el régimen transitorio para delimitar cuándo se puede aplicar el nuevo régimen del art. 80.3 con respecto a las modificaciones del anterior 80.2.

¹²Los números 2 y 3 del art. 24 del RIVA, modificado por el RD 1811/1994, de 2 de septiembre, disponen: "2. La modificación de la base imponible por causa de declaración judicial de quiebra o suspensión de pagos se

E S T U D I O S

cuanto a las reglas enumeradas en el número 3, debe destacarse que parece derivar de la redacción de la primera de ellas que el destinatario de la operación que no cumplió debe ser también empresario o profesional, sujeto pasivo del impuesto.

Para profundizar en el análisis de las circunstancias objetivas que pueden dar lugar a la modificación de la base imponible, consideramos oportuno diferenciar dos supuestos distintos, en función de que el destinatario de la operación gravada tenga o no derecho a la deducción del IVA soportado, esto es, por un lado cuando el destinatario tenga derecho a la deducción al ser sujeto pasivo del impuesto por otras entregas o prestaciones de servicios, y por otro lado cuando el destinatario no tenga derecho a la deducción, bien por ser un consumidor final -que puede presentar algunos problemas como veremos más adelante-, bien por ser un empresario o profesional que realice operaciones que no dan derecho a la deducción (arts. 95 y 96 LIVA).

condicionará al cumplimiento de los siguientes requisitos:

1º. Que el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas.

2º. Que el devengo de las cuotas repercutidas y no satisfechas se produzca a partir del día 1 de enero de 1994.

3º. Que exista providencia judicial de admisión a trámite de la suspensión de pagos o auto judicial de declaración de la quiebra posterior al devengo de la operación.

En el supuesto de suspensión de pagos, la autorización se considerará provisional hasta la existencia del auto de declaración de la suspensión de pagos que confirme dicha situación.

4º. Que el crédito impagado no disfrute de garantía real, afianzamiento por entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca, ni esté establecido entre personas o entidades vinculadas, definidas en el artículo 79, apartado 5, de la Ley del impuesto.

5º. Que exista la correspondiente autorización administrativa, previa solicitud del sujeto pasivo acreedor.

Dicha autorización podrá solicitarse ante la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, adjuntando copia fehaciente de la resolución judicial o certificación del Registro Mercantil acreditativa de la misma.

En el escrito de solicitud, el interesado tendrá que declarar expresamente la inexistencia de vinculación con el deudor y de las garantías que impedirían la modificación de la base imponible.

Deberá aportarse igualmente copia de las facturas que se pretendan modificar.

La Administración deberá pronunciarse sobre la procedencia de la modificación en el plazo de tres meses siguientes a la fecha de entrada de la solicitud del acreedor en el Registro de la mencionada Delegación, transcurrido el cual sin pronunciamiento expreso y salvo que se diera alguna de las causas que legalmente interrumpen su cómputo, se podrá entender concedida la autorización.

La eficacia de estas autorizaciones presuntas quedará condicionada a la emisión de la certificación prevista en el artículo 44 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que deberá producirse en el plazo de los veinte días siguientes a su solicitud; igualmente resultarán eficaces las mencionadas autorizaciones si no se emite la certificación en el plazo indicado.

En el transcurso del plazo para la emisión de la certificación se podrá dictar resolución expresa, de acuerdo con la normativa aplicable y sin vinculación con los efectos atribuidos a la autorización presunta cuya certificación se haya solicitado.

6º. Que las operaciones cuya base imponible se pretenda rectificar hayan sido facturadas y contabilizadas en tiempo y forma.

II-1. Incumplimiento del repercutido con derecho a deducir.

En estos casos nos encontramos ante incumplidores que necesariamente han de ser empresarios o profesionales, únicos con derecho a deducción, y no basta el incumplimiento para que el sujeto pasivo del IVA, acreedor insatisfecho en su derecho de crédito, pueda rectificar la base imponible, sino que debe de producirse la circunstancia de dictarse la providencia judicial de admisión a trámite de suspensión de pagos o auto judicial de declaración de quiebra del deudor repercutido, con posterioridad al devengo, lo cual y como trataremos con mayor profundidad al ocuparnos del supuesto en que el repercutido no tenga derecho a la deducción, también puede incidir en la identificación de operaciones que pueden ver rectificada su base imponible. Además, no debe tratarse de ningún crédito garantizado o entre personas o entidades vinculadas, pues en ese caso no cabría la rectificación¹³.

El término para practicar la modificación es de 6 meses a partir de la fecha de la resolución judicial de que se trate, debiéndose comunicar a la Administración tributaria.

El vigente art. 80.3 LIVA, frente a la regulación anterior, relaciona de forma expresa la modificación de la base imponible con la rectificación de las deducciones del repercutido, relación que no es de dependencia, esto es, para la modificación de la base imponible no es requisito ni que el repercutido hubiese practicado la correspondiente deducción, ni que se practique la correspondiente modificación o rectificación de ésta, sino que dicha rectificación de deducciones es lo que, conforme a la Ley,

3. En relación con la modificación de la base imponible a la que se refiere el apartado 2 anterior serán también de aplicación las siguientes reglas:

1ª. El destinatario de las operaciones deberá presentar una declaración para poner en conocimiento de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal la circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas que le envíe el acreedor, consignando el importe total de las cuotas rectificadas y, en su caso, el de las no deducibles.

También deberá presentarse en la mencionada Delegación, conjuntamente con la declaración indicada en el párrafo anterior, la declaración-liquidación correspondiente al período en el que se hayan recibido las facturas rectificativas, haciendo constar en esta última el importe total de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducibles.

2ª. En los supuestos de suspensión de pagos, los efectos de esta modificación se trasladarán al último período impositivo del año natural en que se hubiese producido la correspondiente autorización de la Administración.

3ª. La base imponible modificada deberá rectificarse nuevamente al alza en el momento y en la medida en que el sujeto pasivo acreedor obtenga el pago de las cantidades inicialmente adeudadas, debiendo entenderse, en todo caso, que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas. En estos casos, el acreedor deberá emitir y expedir una nueva factura por los importes correspondientes."

En cursiva hemos destacado el texto que consideramos afectado por la nueva redacción del art. 80.3 LIVA.

¹³Como han destacado ABELLA POBLET y DEL POZO LÓPEZ, en este punto "sí se equiparan, los supuestos de modificación de la base imponible previstas en el IVA, con los supuestos regulados en la Ley del Impuesto sobre Sociedades para la deducción de dotaciones a <<provisiones para insolvencias>>, olvidando que, en cam-

E S T U D I O S

determinará el nacimiento del crédito en favor de la Hacienda Pública contra el destinatario de la operación.

Creemos, sin embargo, que el nacimiento del derecho de crédito de la Hacienda Pública no debiera depender de esa circunstancia, pues pensamos que son suficientes la concurrencia de las circunstancias que permiten la modificación de la base imponible por el sujeto pasivo, y en su caso cuando se haya rectificado la cuota impositiva repercutida en los términos del art. 89 LIVA. Además de la hipótesis de no poder ser aún rectificadas las deducciones por razón del incumplimiento, por la sencilla razón de que puede no haberse practicado todavía por el destinatario la deducción, dado que en los términos del art. 99 LIVA tiene hasta cinco años para ello. En estos casos, una vez modificada la base y rectificada la cuota repercutida, el destinatario debiera perder el derecho a deducir el IVA devengado y no satisfecho, mientras que si ya lo dedujo sería cuando procedería la rectificación de las deducciones. En definitiva, el derecho de la Hacienda Pública no debe hacerse depender de ninguna actuación del repercutido distinta del incumplimiento, sino única y exclusivamente de la correcta actuación del sujeto pasivo.

Ocupada por tanto la posición de acreedor por la Hacienda Pública, debe desplazarse al sujeto pasivo que vio insatisfecho su derecho de repercusión, estableciéndose una relación jurídica de naturaleza tributaria entre el repercutido incumplidor y la Hacienda Pública, en la que el primero será deudor y la segunda acreedor, pudiendo exigirse el cumplimiento de la obligación por los procedimientos y con las garantías propias de los ingresos públicos.

No creemos que el hecho de que la Hacienda Pública pase a ocupar la posición de acreedor frente al repercutido deba reconducirse al régimen de modificación de las obligaciones como consecuencia de la novación por subrogación¹⁴, sino que creemos que la Hacienda Pública es titular de un derecho de crédito frente al sujeto pasivo, derecho de crédito que se encuentra a su vez en estado latente frente al llamado a soportar la repercusión, pudiendo ser ejercido éste último cuando el repercutido no cumpla su obligación con el sujeto pasivo que le repercute y éste a su vez se haya reembolsado de la Hacienda Pública. Esto es, el sujeto pasivo tendría una acción de regreso contra la Hacienda Pública a modo de la acción cambiaria de regreso¹⁵, que podrá ejercer por in-

bio, no son aplicables al IVA los supuestos de deducción, previstos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en la que no se limitan a los derivados de insolvencias por quiebra o suspensión (clientes de dudoso cobro), sino que se admite, incluso, la deducción de los impagados incursos en un significativo retraso en el pago, respecto a su vencimiento de cobro (clientes morosos)", Manual del IVA, cit., pág. 646.

¹⁴ Se trataría de una auténtica novación, pues el contenido y régimen de cumplimiento de dicha obligación variarían sustancialmente de ser acreedor un particular o la Hacienda Pública.

¹⁵ Sobre ésta, por todos, vid. A. PÉREZ DE LA CRUZ BLANCO, "Las acciones cambiarias", en *Derecho cambiario. Estudios sobre la Ley Cambiaria y del Cheque*, dirección A. MENÉNDEZ MENÉNDEZ, Civitas, Madrid, reimpresión 1992, pág. 678 y ss.

cumplimiento del repercutido cuando se den los requisitos previstos en la ley, concretamente en el art. 80.3 LIVA. La Hacienda Pública, como obligado en vía de regreso, tendría tras el reintegro al sujeto pasivo, la acción para dirigirse contra el repercutido. Sobre estas cuestiones insistiremos más adelante.

Ante esta posibilidad, ya prevista en la redacción anterior del art. 80.2 LIVA, consideramos desproporcionada la previsión legalmente novedosa e incorporada al vigente art. 80.3 de que sobreseído el expediente de suspensión de pagos o quedar sin efecto la declaración de quiebra, deba de nuevo el sujeto pasivo modificar al alza la base imponible, recuperando así su posición acreedora inicial frente al repercutido¹⁶.

Si el titular de la riqueza que se quiere gravar es la puesta de manifiesto por el consumidor -en este supuesto el adquirente es sujeto pasivo con derecho a deducción, cuya situación jurídica subjetiva pasiva la hemos fundado en el principio de solidaridad-, parece que las consecuencias del incumplimiento que dieron origen al reintegro al sujeto pasivo, sean soportadas exclusivamente por el repercutido incumplidor a partir del reintegro, no estando justificado ni por criterios de justicia, ni de oportunidad, que el sujeto pasivo, como sin embargo dispone la Ley, vuelva a estar obligado a la nueva modificación al alza de la base imponible.

Por criterios de justicia decimos que no está justificado porque en definitiva se trata de que finalmente y en última instancia soporte la carga tributaria el consumidor final, y el derecho de la Hacienda Pública frente al sujeto pasivo del IVA no se fundamenta en una manifestación de riqueza del sujeto pasivo de este impuesto, razón por la cual el repercutido con derecho a deducción, que en su momento también será sujeto pasivo, tendrá oportunidad de trasladar a su vez al consumidor final el importe del impuesto. Por tanto, debería de mantener la condición de deudor con la Hacienda Pública, máxime si se tiene en cuenta que su situación económica al ser sobreseída la suspensión o quedar sin efecto la quiebra, le permitirá cumplir con sus acreedores por la totalidad de la deuda, y en ese momento, por el IVA devengado y no satisfecho el acreedor es la Hacienda Pública, pues quien le entregó el bien o prestó el servicio, ya sólo resulta acreedor por el precio del bien o servicio, IVA excluido. Por tanto, siendo el mismo principio de solidaridad el que fundamenta el derecho de crédito contra el sujeto pasivo y el repercutido con derecho a deducción, el inicial incumplimiento de soportar la repercusión, debe proyectar sus consecuencias fundamentalmente sobre el agente de dicha conducta, liberando al sujeto pasivo si actuó conforme a derecho.

¹⁶ Menos ajustado a la lógica jurídica consideramos el contenido de la regla 3ª del art. 24.3 RIVA -que en este punto también debe considerarse modificado por la nueva redacción legal-, pues si el acreedor es la Hacienda Pública, el sujeto pasivo ya no tiene título para cobrar al repercutido, aunque en la redacción reglamentaria la modificación al alza se hace depender del cobro, mientras que con la nueva redacción legal se hace depender sólo del sobreseimiento de la suspensión de pagos o de quedar sin efecto la declaración de quiebra.

E S T U D I O S

Criterios de oportunidad también aconsejan que sea el repercutido quien siga manteniendo la posición deudora, puesto que ese régimen de ida y vuelta previsto en el nuevo art. 80.3 supone una perturbación en la actividad del sujeto pasivo absolutamente desproporcionada respecto del fin que se pretende alcanzar; el sujeto pasivo ya colaboró intentando la repercusión e ingresando el importe correspondiente por la obligación tributaria surgida de la realización del hecho imponible, y al no hacerse efectiva la repercusión por el obligado a soportarla y darse ese incumplimiento en las circunstancias legalmente establecidas, le permitió rectificar la base imponible para reembolsarse -sin intereses- el importe que inicialmente había ingresado sin ser el titular de la riqueza que se quiere gravar. Haber realizado toda esa andadura, para que ante una eventual alteración en la situación económica del repercutido tuviera que volver a ser considerado deudor el sujeto pasivo -que no se olvide, puede seguir sin haber visto satisfecho el crédito que ostenta contra al destinatario de la operación inicialmente gravada-, pasando a ocupar la posición de la Hacienda Pública, por supuesto sin las posibilidades que a ésta le atribuye el Ordenamiento, y liberándola de su condición de acreedora insatisfecha, es algo que no debe ser amparado por el principio de solidaridad y que en nuestra opinión desconoce la proporcionalidad que debe existir entre el deber de contribuir y la imposición de deberes y obligaciones a quien no es el titular de la riqueza que quiere detraerse para el sostenimiento de los gastos públicos.

En conclusión, pensamos que esta previsión legal es contraria al texto constitucional, al vulnerarse con esa configuración del deber de contribuir el principio de justicia tributaria, al imponerse una segunda carga tributaria desvinculada de la capacidad económica del obligado que no encuentra su fundamento en el principio de solidaridad, sino más bien en la comodidad de la propia Administración tributaria, lo cual es difícilmente aceptable a la vista de las exigencias del artículo 31 de la Constitución.

II-2. Incumplimiento del repercutido sin derecho a deducir.

El último apartado del art. 80.3 LIVA establece una previsión específica para el caso de que el destinatario de las operaciones no hubiese tenido derecho a la deducción total del impuesto. Pero antes de adentrarnos en su problemática, debe señalarse que la redacción dada por la Ley 13/96 ha omitido la referencia al destinatario que tuviese derecho a la deducción parcial, que sí se hacía en la redacción del anterior art. 80.2 LIVA¹⁷.

Esta omisión entendemos que debe interpretarse en el sentido de que al sujeto pasivo no debe afectarle el hecho de que el destinatario de la operación pueda deducir to-

¹⁷ El RIVA, sin embargo, no efectúa esta distinción entre la deducción total y parcial. Únicamente y para el destinatario incumplidor exige que declare las cuotas rectificadas y en su caso las no deducibles (regla 1ª del art. 24.3).

do o sólo parte del impuesto soportado, para que en caso de incumplimiento del deber de soportar la repercusión pueda aquél modificar la base imponible. El sujeto pasivo, cuando se den las circunstancias analizadas en el punto anterior podrá modificar la base imponible, afectando dicha rectificación a la determinación de las deducciones parciales que el destinatario pueda realizar en función de las entregas de bienes y servicios prestados que éste último haya realizado. Por el importe que no pueda deducir y por el que en su caso debiera ser objeto de rectificación, será acreedora la Hacienda Pública.

Para el análisis del citado art. 80.3 in fine debe precisarse en primer lugar el ámbito subjetivo, esto es, identificar quién puede ser destinatario de las operaciones sujetas que no hubiese tenido derecho a la deducción total del impuesto, para después pronunciarse sobre si en caso de incumplimiento de cualquiera de ellos podrá el sujeto pasivo modificar la base imponible.

Destinatarios de operaciones sujetas sin derecho a deducción lo son aquellos empresarios o profesionales que realicen operaciones que no dan derecho a deducción, por estar exentas o por cualquier otra razón de las previstas en la legislación vigente, como por ejemplo y es importante destacar aquí, cuando el empresario o profesional actúe como consumidor final, lo que ocurre por regla general cuando las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional (art. 95) o no se utilicen para la realización de operaciones sujetas y no exentas del propio IVA (art. 94).

En estos casos, por tanto, puede decirse que se dan las circunstancias para la aplicación del régimen del art. 80.3 LIVA ¿Ocurrirá lo mismo si el repercutido incumplidor es un consumidor final no empresario ni profesional? En principio, el particular consumidor final al no tener posibilidad de deducir el impuesto por no reunir los requisitos subjetivos de la deducción (art. 93 LIVA) tendría cabida dentro del art. 80.3 in fine por ser destinatario de operaciones sujetas y como ya se ha dicho, no tener derecho a la deducción -ni total, ni parcial- del impuesto. No obstante, el art. 24 del RIVA, aunque no los excluye expresamente, sí establece una serie de deberes para el destinatario de la operación que difícilmente pueden ser pensados para la hipótesis de que sea un particular no empresario o profesional.

Si se repara en los requisitos que se exigen para que el sujeto pasivo pueda modificar la base imponible, se prevé que sólo en caso de suspensión de pagos y de quiebra del repercutido puede producirse la modificación, no extendiéndose a cualquier otro procedimiento concursal universal, como el concurso de acreedores y quita y espera (arts. 1130 y ss LEC), lo cual impediría que este régimen fuese aplicable cuando el destinatario sea un particular, por no poder incurrir en suspensión de pagos ni quiebra¹⁸.

¹⁸ En esta línea, TEJERIZO LÓPEZ, *excluye la aplicación de este régimen cuando el destinatario no sea un empresario o profesional, en la obra colectiva Curso de Derecho Tributario, Marcial Pons, 12ª ed. Madrid, 1996, pág. 603.*

E S T U D I O S

No obstante, como quiera que los procedimientos de suspensión de pagos y quiebra son propios de los comerciantes y entidades mercantiles, entre los que no caben los profesionales¹⁹, nos encontraríamos con que no sólo el particular, sino tampoco el profesional se pueden ver incurso en esos procedimientos, y por tanto el sujeto pasivo no podría modificar la base imponible, soportando pues en última instancia, y sin ser el titular de la riqueza que se quiera gravar, el importe del impuesto, cuando el destinatario incumplidor fuese un profesional o un particular.

En efecto, la exigencia de la suspensión de pagos o de la quiebra impide que se pudiera modificar la base imponible incluso si el profesional tenía derecho a la deducción, puesto que no es sujeto de esos procedimientos, lo que llevaría a la paradójica situación de que únicamente el incumplimiento de empresarios permitiría la modificación de bases imposables, circunstancia que resulta obvio que no es la pretendida por el legislador al introducir el régimen de modificación de la base imponible por incumplimiento del repercutido.

Pensamos que no hay razones suficientes para excluir el incumplimiento de los profesionales para la aplicación de este régimen, así como que hay razones de justicia material para incluir a los consumidores finales entre los sujetos destinatarios de las operaciones que pueden ver modificada la base imponible, por lo que consideramos arbitraria la mención específica de dos procedimientos concursales, debiéndose entender que la modificación sea admisible cuando el repercutido se vea inmerso en cualquier procedimiento de ejecución universal, con lo que, por otro lado, tampoco se resuelve el problema de aquellos casos en absoluto infrecuentes de desaparición de la empresa y cese de actividades, tal como pone de relieve TEJERIZO LÓPEZ²⁰.

El sujeto pasivo que no ve satisfecho su derecho de repercusión debe ser ajeno a la condición del repercutido, al margen de las diferencias que existen para cumplir con el deber de facturar. Si el repercutido no cumple nos encontramos con una persona, el sujeto pasivo, que ha contribuido al sostenimiento del gasto público sin estar constitucionalmente llamado a ello, por no ser titular de la capacidad económica que se quiere gravar, y si además aquél incurre en un procedimiento concursal, criterios de justicia aconsejan que sea la Hacienda Pública quien aparezca como acreedora por los importes correspondientes a las cuotas repercutidas no satisfechas, sin provocar en el sujeto pasivo un empobrecimiento injustificado.

En cualquier caso se trata de un planteamiento que su único efecto sería el respeto al principio de igualdad en la Ley, puesto que en la aplicación de la Ley sería prácticamente irrelevante mientras se siga manteniendo el requisito del procedimiento concursal, dado lo inusual del mismo para los particulares e incluso profesionales.

¹⁹ M. BROSETA PONT, *Manual de Derecho Mercantil*, Tecnos, Madrid, 1991, 9ª ed., pág. 694 y 737.

²⁰ *Ob. loc. cit.*

Otro de los problemas que plantea el último párrafo del art. 80.3 LIVA, son los efectos que puede provocar el adverbio "también", dado que el hecho de que el destinatario de la operación que no hubiese tenido derecho a la deducción total -y que por lo tanto no podrá rectificar sus deducciones-, sea "también" deudor frente a la Hacienda Pública, puede tener un doble significado.

En primer lugar, puede entenderse como que a pesar de que no va a haber posibilidad de rectificar las deducciones del destinatario, éste resultará deudor de la Hacienda Pública en las mismas condiciones que resultan de lo dispuesto en los párrafos anteriores de mismo art. 80.3, lo que sería un nuevo argumento para reforzar nuestro planteamiento en torno a que el derecho de la Hacienda Pública no debe surgir por la rectificación de la deducción, sino por el incumplimiento del repercutido en las condiciones legalmente previstas y la modificación de la base imponible por el sujeto pasivo. De este modo, la Hacienda Pública desplazaría al sujeto pasivo en la posición acreedora en el derecho de crédito frente al repercutido incumplidor y por el importe de la repercusión, aunque el repercutido no tenga derecho a la deducción²¹.

En segundo lugar, el adverbio "también" podría conllevar que, por carecer el repercutido de la posibilidad de deducir, pasase a ser deudor de la Hacienda Pública, además de serlo del sujeto pasivo. Pensamos, sin embargo, que esta duplicidad de acreedores no es viable, porque una vez el sujeto pasivo haya modificado la base imponible, carece de título frente al destinatario de la operación por el importe de la repercusión, debiéndose considerar entonces como único acreedor a la Hacienda Pública, como encargada del cumplimiento de las obligaciones para la contribución al sostenimiento del gasto público.

III- LA REPERCUSIÓN EN LOS II.EE.

Los Impuestos Especiales de fabricación son impuestos indirectos de carácter monofásico, esto es, sólo se repercuten jurídicamente una vez, en la primera entrega que realiza el sujeto pasivo, pues en las sucesivas entregas de los bienes gravados por estos impuestos, su importe se integra en el precio como un coste más. Pues bien, la Ley 40/1995, de 19 de diciembre, añadió un nuevo apartado 4 al art. 14 de la LIIIE dedicado a la repercusión, en virtud del cual:

"Los sujetos pasivos de los impuestos sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, que hayan efectuado el ingreso de las correspondientes cuotas tributarias, gozarán de los mismos derechos y garantías que a la Hacienda Pública reco-

²¹ En este sentido se interpreta también por ABELLA POBLET y DEL POZO LÓPEZ, siendo deudor el destinatario "no sólo por el importe de las cuotas deducibles, sino <<también>> por el importe del impuesto no deducible", Manual del IVA, cit. pág. 647.

E S T U D I O S

nocen los artículos 71 y 74 de la Ley General Tributaria, frente a los obligados a soportar la repercusión de dichas cuotas tributarias y por el importe de éstas integrado en los créditos vencidos y no satisfechos por tales obligados".

Antes de entrar en el análisis del régimen jurídico derivado de este precepto, queremos hacer una serie de precisiones de carácter general. Una primera nota a destacar, por diferenciarse del régimen establecido en el IVA, es que el sujeto pasivo no va a tener posibilidad de no ingresar las cuotas que no ha podido repercutir, ni la Hacienda Pública se va a erigir en acreedora del obligado a soportar la repercusión cuando éste no la satisfaga voluntariamente.

En segundo lugar, debemos señalar que para ostentar tales derechos y garantías se exige haber ingresado ya la cuota en la Hacienda Pública, aunque no es necesario que el obligado a soportar la repercusión haya tenido que ser declarado en quiebra o suspensión de pagos, sino simplemente que haya vencido el crédito y no esté satisfecho.

En tercer lugar, se trata de un precepto que, a pesar de su ubicación -Capítulo I, Disposiciones comunes, del Título I de los Impuestos especiales de fabricación-, sólo es aplicable a los impuestos sobre el alcohol y bebidas alcohólicas, y no a los impuestos sobre hidrocarburos y labores del tabaco. La razón de haber sido sólo necesaria la previsión para un sector, el de bebidas alcohólicas, quizá se encuentre en el mayor número y heterogeneidad de sujetos pasivos y destinatarios de sus productos, a diferencia de lo que ocurre en los hidrocarburos, donde son muy inferiores en número y sobre el tabaco, donde a pesar del contenido del Derecho vigente no hay importadores y prácticamente se reduce a un único sujeto pasivo (Tabacalera), además de mantenerse el Monopolio en la comercialización y distribución. No obstante, ello no puede ser razón para introducir una disposición específica para uno de los impuestos de fabricación en un capítulo dedicado a disposiciones comunes a todos ellos, por lo que hubiese sido más apropiado, ya que no se ha querido extender a los distintos impuestos especiales, incorporarlo al capítulo II del Título I, dedicado a Disposiciones comunes a todos los impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas.

En cuarto y último lugar, la atribución de garantías de esta naturaleza a un particular debe encontrar su fundamento en facilitar la satisfacción del principio contributivo, es decir, que quien soporte el impuesto sea el consumidor, no el fabricante u otro de los sujetos pasivos contribuyentes o sustitutos previstos en la ley, pues sobre el consumo debe recaer el impuesto, conforme al art. 1, y dicho principio contributivo no se vería satisfecho si la carga económico-impositiva no fuese trasladada hacia adelante. Sin embargo, tal como se ha introducido en la ley esta equiparación de derechos y garantías, es probable que no sirva para dicho fin, sino simplemente para facilitar la persecución del acreedor sobre su deudor y por una parte de la deuda.

Pasando a analizar ya el régimen jurídico derivado del art. 14.4 LIIEE, nos ocuparemos del ámbito subjetivo o personas que se verán beneficiadas por el mismo, del con-

tenido de los derechos y garantías que se atribuyen, y el importe del derecho de crédito que queda garantizado.

En cuanto al ámbito subjetivo, afecta a "los sujetos pasivos de los impuestos sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, que hayan efectuado el ingreso...". De este modo, y atendido el carácter monofásico de los impuestos especiales, sólo los sujetos enumerados en el art. 8 LIIEE y que deben efectuar la repercusión conforme al art. 14.1 de la misma ley, verán reforzado su crédito ante el incumplimiento del obligado a soportar la repercusión.

No afectará, por tanto, a aquellas otras personas que entreguen productos objeto de los impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas con el impuesto ya devengado y que también deben efectuar la traslación del impuesto incluida en el precio del producto, pero de forma expresa. Estas relaciones no son desconocidas o irrelevantes para la propia ley del impuesto, dado que se llega a admitir la devolución del mismo a pesar de no ser ellos quienes efectuaron el ingreso en la Hacienda Pública (art. 10.1,b) LIIEE).

Sin embargo, en esta ocasión, que no supone ninguna salida de fondos para el Ente Público, sino por el contrario facilitar la realización del principio contributivo, no se evita que sea un distribuidor quien soporte económicamente el impuesto, ni se le facilitan las posibilidades de hacer efectivo su derecho de crédito, por ejemplo, ante el incumplimiento de un minorista u otro mayorista, que sin duda sí incluirían en el precio de venta al público, o en otra transmisión posterior, el importe del impuesto.

Por tanto, habiendo decidido el legislador preocuparse por el buen fin de los actos de repercusión, debería haber ampliado el ámbito de sujetos afectados/beneficiados por este nuevo art. 14.4 a todos aquellos que comercien con estos productos, tanto si lo hacen como sujetos pasivos cuya actuación comporte el devengo del impuesto y el deber de repercutir, como si ya se hubiese devengado el impuesto y sólo proceda trasladarse su importe en sentido económico, incluyéndolo en el precio. En nuestra opinión, cuando menos, debería ampliarse en los supuestos correlativos a aquellos en los que está prevista la devolución.

En cuanto a los derechos y garantías que se atribuyen, dispone el precepto que "...gozarán de los mismos derechos y garantías que a la Hacienda Pública reconocen los artículos 71 y 74 de la Ley General Tributaria...". La identidad de derechos y garantías debe verse matizada, en primer lugar, en cuanto a su grado, puesto que en caso de concurrir el sujeto pasivo con la Hacienda Pública por otros derechos de crédito de naturaleza tributaria, ésta resultará preferente aplicando de forma analógica el art. 62.3 de la LGT, puesto que si la Hacienda estatal tiene preferencia frente a otros entes públicos²²,

²² Conforme al art. 62.3 LGT, "Cuando se hubieran acumulado varias deudas tributarias unas procedentes de tributos de la Hacienda Pública y otras de tributos a favor de tributos de otras Entidades, tendrán preferencia pa-

E S T U D I O S

también la debe ostentar frente a particulares cuando concurren con ellos²³. En segundo lugar, pone de manifiesto la compatibilidad de ambos derechos en un mismo crédito, como ya había sido postulado por RODRIGUEZ BEREJO²⁴.

En cuanto al contenido de las dos garantías que se reconocen al particular, debemos diferenciar entre el privilegio frente a otros acreedores contenido en el art. 71²⁵, del derecho de afección sobre unos bienes, para con ellos afrontar la extinción del derecho de crédito, previsto en el art. 74²⁶.

Por lo que respecta al privilegio del art. 71, el crédito es líquido, además de haber tenido que ingresar ya su importe en la Hacienda Pública, afectando únicamente al importe de la repercusión no satisfecha, sin incluir por tanto los intereses que en su caso fuesen también exigibles.

Por otro lado es discutible el alcance del privilegio comentado, en cuanto a si se trata de un privilegio general, que se proyectaría sobre la totalidad del patrimonio del deudor²⁷, o por el contrario es un privilegio especial que se proyecta únicamente sobre

ra su cobro las primeras, salvo la prelación que corresponda con arreglo a los artículos 71, 73 y 76 de esta Ley".

²³ En este caso sí puede decirse que la preferencia de la Hacienda Pública sobre el sujeto pasivo del art. 14.4 al concurrir sobre un mismo deudor sí deroga la regla <<par conditio creditorum>>, pues si esta supone que se sometan a idéntico tratamiento los créditos de igual naturaleza, y el mismo tratamiento está previsto con la redacción del art. 14.4 LIIEE, la LGT lo excepciona.

²⁴ A. RODRIGUEZ BEREJO, "Las garantías del crédito tributario", en CREDF, núm. 30, 1981, pág. 197, al entender que el privilegio del art. 71 lo gozan todos los créditos tributarios. De distinta opinión era H. ROSSY, *Procedimientos recaudatorios*, Ed. de Derecho Financiero, 1972, pág. 257, al entender que el privilegio del art. 71 hace referencia a créditos cuya prelación no está garantizada con hipoteca legal tácita, ni con la afección de bienes. MUÑOZ MERINO, por su parte incluye el art. 74 como un límite objetivo a la prelación general del art. 71, aunque no los califica como incompatibles, *Privilegios del crédito tributario*, cit. pág. 104 y 122.

²⁵ Según el cual "La Hacienda Pública gozará de prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concorra con acreedores que no lo sean de dominio, prenda, hipoteca o cualquier otro derecho real debidamente inscrito en el correspondiente registro con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda pública, sin perjuicio de lo establecido en los artículos 73 y 74 de esta Ley".

²⁶ Conforme a su núm. 1 "Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título o en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles".

²⁷ Esta es la opinión, por ejemplo, de SOLCHAGA LOITEGUI, en la recensión al libro de A. MOLINA GARCIA, *La prelación de los créditos del Estado*, Ed. Montecorvo, Madrid, 1977, en HPE, núm. 51, 1978, pág. 373, y J. HERRERO MADARIAGA, "Algunas observaciones sobre el derecho de retención del artículo 75 de la Ley General Tributaria", en HPE, núm. 59, 1979, pág. 267-268. En esta línea parece que se encuentra MUÑOZ MERINO al admitir el privilegio del art. 71 aun cuando no haya constancia registral, *Privilegios del crédito tributario*, cit. pág. 120.

los bienes registrables²⁸. En nuestra opinión tiene mayor razón de ser esta segunda interpretación, pues el privilegio legal, para que tenga eficacia erga omnes, tal y como establece el art. 71 LGT, ha de constar en el registro, y mal se puede hacer valer un privilegio sobre un bien que no sea registrable.

Precisamente en materializar esa eficacia frente a todos encontrará el sujeto pasivo de los impuestos sobre el alcohol y bebidas alcohólicas uno de los mayores inconvenientes, puesto que a diferencia de la Hacienda Pública él no puede expedir el documento que motive la anotación de su derecho en el Registro, sino que por su condición de particular deberá acudir a un órgano judicial para que, en su caso, así lo ordene, lo cual puede conllevar cierta demora, que redundará en su perjuicio si otros acreedores se anticipan en la inscripción, o incluso anotación, de su derecho al crédito ahora privilegiado, sobre todo teniendo en cuenta las dificultades encontradas para un recto entendimiento por la jurisprudencia de este art. 71 de la LGT y sus relaciones con la legislación civil e hipotecaria²⁹, que deben ser objeto de revisión a la luz de la nueva redacción que en este punto presenta la Ley General Tributaria en el art. 134, redactado por la Ley 25/1995³⁰.

Menos problemas presenta aparentemente para el sujeto pasivo la garantía del art. 74, auténtica garantía de carácter real³¹, que puede generar una responsabilidad sin deuda cuando el tercer adquirente no sea de los protegidos en el mismo art. 74. Con esta garantía, de forma tácita, los mismos productos cuya puesta a consumo generó el deber de repercutir, quedan afectos al pago de la cantidad que debe soportarse como repercusión, lo que a su vez significa otro privilegio, ahora concretado únicamente sobre estos productos -y no otros-, por engendrar una preferencia a favor del acreedor frente al resto de acreedores del mismo deudor. Sin embargo, la propia característica de los productos afectos, y la condición normalmente empresarial de su primer adquirente a quien

²⁸ Opinión sustentada por RODRIGUEZ BEREJO, "Las garantías ... cit.", pág. 197-198; M. MARTIN TIMÓN, *Embargos y tercerías de la Hacienda Pública*, IEF, 1978, pág. 140, entre otros.

²⁹ Sobre esta cuestión nos hemos ocupado en *Las garantías reales del crédito tributario*, Facultad de Derecho de la Universidad de Valencia, Tesina de Licenciatura inédita, 1982, pág. 111-124, y en "Recaudación: embargo de bienes (arts. 131, 132, 133)", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma* (Libro homenaje al Prof. F. SAINZ DE BUJANDA)", IEF, Madrid, 1991, pág. 1163 y ss; también vid. MARTIN TIMON, *Embargos y tercerías...*, cit.

³⁰ Sobre ello vid. MUÑOZ MERINO, *Privilegios...*, cit. pág. 121.

³¹ Como dice DIEZ PICAZO, estas garantías "significan la afección de una determinada cosa para el aseguramiento de una obligación. Se concede al acreedor un derecho de realización del valor de la cosa para la satisfacción de su crédito, en el caso de que el deudor no cumpla voluntariamente la obligación. El carácter real de este tipo de derechos de garantía radica también en que el acreedor puede realizar el valor de la cosa quien quiera que sea el propietario o poseedor de ella. Aunque la cosa sea transmitida a otra persona, el adquirente la recibe con la carga o gravamen representado por la existencia del derecho del acreedor y tiene que soportar este derecho", en *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, vol. I, Civitas, Madrid, 5ª ed., 1996, pág. 69.

E S T U D I O S

se le efectúa la repercusión, permitirá que éste pueda revenderlos -incluso con la men- ción de impuesto especial incluido en el precio-, en establecimiento mercantil o indus- trial, con la protección que ello conlleva para ese tercer adquirente, tanto conforme al art. 74.1 LGT, como al art. 85 del Código de Comercio.

Por tanto, al adquirente en tales establecimientos no se le podrá exigir el pago del importe repercutido no satisfecho que en principio afectaba el producto al pago del im- puesto³².

No obstante, para los casos en que el producto gravado y afecto siga estando en posesión del primer adquirente, o de otro posterior no protegido, el sujeto pasivo de los impuestos sobre el alcohol y bebidas alcohólicas, se encontrará con el mismo problema señalado anteriormente de tener que acudir a los órganos judiciales para hacer efectivo su derecho, y para cuando estos se pronuncien ¿Seguirá sin existir un tercero protegido? Mucho nos tememos que no.

En conclusión, pues, este nuevo párrafo del art. 14 de la LIIEE tiene mucho más de revestimiento exterior o fachada que de contenido. Razón por la cual, y desprendién- dose del Derecho vigente una mayor preocupación por el buen fin de los actos de re- percusión, cuando éste no se alcance debería, bien establecerse unos cauces procedi- mentales, más que procesales, que facilitasen la inmediata ejecución de sus derechos; o bien, y esto sería mucho más justo, que la Hacienda Pública se colocase como acree- dora de las cuotas tributarias, reintegrando al sujeto pasivo las cantidades por él ingre- sadas y que posteriormente no pudo repercutir por el incumplimiento del destinatario, quedando así el inicial sujeto pasivo como acreedor únicamente del importe corres- pondiente al valor de las bebidas alcohólicas, pero no del importe del impuesto.

En definitiva, con esta última posibilidad se aproximaría más al régimen estable- cido para el IVA, sería más respetuoso con el principio contributivo y no tendría conse- cuencias negativas para el sujeto pasivo su conducta diligente, a pesar de la cual no ha podido hacer efectivo su derecho de crédito, puesto que de lo contrario se equipararía su tratamiento al previsto precisamente en el núm. 3 del mismo art. 14, que también su- pone una quiebra al principio contributivo pero con mayor fundamento, pues se prevé la improcedencia de la repercusión de las cuotas resultantes en los supuestos de liqui- dación que sean consecuencia de actas de la inspección y en los de estimación indirecta de bases³³, de modo semejante a las previsiones en el IVA (art. 89.3 LIVA).

³² Otra cosa sería que no pudiese acreditar el pago del impuesto y le resultase de aplicación el art. 8.7 LIIEE

³³ Supuesto que para ALONSO GONZALEZ responde a la voluntad de sancionar al presunto infractor im- pidiéndole que traslade la carga impositiva, transformándose el impuesto indirecto en directo, "Comentarios a la nueva ley de impuestos especiales", CREDF, núm. 77, 1993, pág. 25.

IV. PROPUESTA PARA DAR SATISFACCIÓN AL PRINCIPIO CONTRIBUTIVO.

La existencia de medidas protectoras para el sujeto pasivo obligado a repercutir, que no es titular de la capacidad económica que se quiere gravar, debería de estar presente en los distintos impuestos indirectos para aquellos casos en los que no pueda hacer efectiva la repercusión, por lo que más que una singularidad de regímenes en el IVA y para uno de los Impuestos Especiales, debía ser una regla general, cumplidas ciertas condiciones objetivas, para los tributos jurídicamente indirectos, esto es, para los que establecen el deber de repercutir el importe del tributo sobre el obligado a soportarla, titular éste último de la capacidad económica que quiere ser efectivamente gravada.

En esa línea debería ser objeto de introducción en nuestro Ordenamiento una regulación más uniforme de la repercusión tributaria, todavía gran desconocida de nuestra LGT, debiéndose introducir medidas que impidan que un impuesto indirecto acabe teniendo efectos de un impuesto directo, al ver el sujeto pasivo insatisfecho su derecho de crédito contra el repercutido, y estar obligado a soportar directamente la carga tributaria ante la Hacienda Pública, lo cual tiene como efecto que sea computado como gasto deducible en la determinación de la base imponible de los impuestos directos sobre la renta.

A lo largo de las páginas anteriores se ha reiterado la idea de que el sujeto pasivo obligado a repercutir es titular de una obligación tributaria no contributiva, y por lo tanto su fundamento se encuentra en el principio de solidaridad. Sin embargo, cuando esta persona cumpla todos sus deberes formales y actúe conforme a derecho no debería ser quien acabase soportando jurídica y económicamente el tributo por el incumplimiento del repercutido.

Para ello, creemos que sería mucho más conforme a las exigencias de justicia que deben inspirar nuestro sistema tributario, que la obligación legal del sujeto pasivo contribuyente de un impuesto indirecto tuviese un régimen semejante a la del tenedor de un efecto cambiario ajeno a la relación causal subyacente en este tipo de relaciones. Esto es, que habiendo cumplido diligentemente sus obligaciones y no habiendo satisfecho la deuda el deudor, a aquél le resta el derecho de regreso contra los anteriores poseedores del efecto cambiario. Dicho en otros términos, como si el derecho de repercusión llevase incorporada la cláusula "salvo buen fin", a los efectos de que la atribución del mismo por el Ordenamiento a cambio de la entrega de dinero a la Hacienda Pública, no comporta el cumplimiento del deber constitucional de contribuir hasta que se realice dicho derecho de repercusión, y en caso de que este no se cumpla, debería reintegrarse al sujeto pasivo contribuyente, subsistiendo el derecho de la Hacienda Pública a exigir el cumplimiento de la obligación al constitucionalmente obligado a sostener el gasto público, que no es otro que el titular de la riqueza que se quiere gravar. Se trataría,

E S T U D I O S

en definitiva, de trasladar a éste ámbito el régimen del art. 1170 del CC y de los arts. 57 y ss de la Ley Cambiaria y del Cheque.

En cuanto a las circunstancias que deberían concurrir para que se produjese dicho reintegro, pensamos que no es conveniente reducirlo a la declaración en quiebra o suspensión de pagos del deudor -procedimientos en los que sólo pueden incurrir los empresarios, no los profesionales ni los particulares-, ni tampoco estar inmerso en un procedimiento concursal. Pensamos que debían adoptarse los mismos criterios que a efectos de otros impuestos se consideran esos créditos insatisfechos como saldos de dudoso cobro, y que en la actualidad se encuentran en el art. 12 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades³⁴.

Una Hacienda Pública moderna e informatizada como la actual dispone de los medios suficientes para que sin incrementar sustancialmente los costes de gestión puedan dirigirse contra los repercutidos incumplidores, exigiéndoles el ingreso de las cantidades correspondientes a su deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y que voluntariamente no cumplieron. El infortunio de esos deudores debe ser soportado solidariamente por los restantes contribuyentes en el sentido constitucional del término, y no únicamente por el sujeto pasivo obligado a repercutir, siempre y cuando éste último haya actuado conforme a las exigencias del Derecho aplicable.

Así, uno de los primeros supuestos que debían establecerse y comportar que ante el incumplimiento del repercutido se reintegrase el importe del impuesto al sujeto pasivo y pasara a ocupar la posición acreedora la Hacienda Pública, son aquellos de los que hubiese tenido conocimiento un Tribunal Económico-administrativo y hubiese resuelto la procedencia de la repercusión y el repercutido no hubiese cumplido siendo firme la resolución. En esos casos, más que multas coercitivas, que pueden seguir dejando al sujeto pasivo sin verse satisfecho en su derecho de crédito, el repercutido debería pasar a ser deudor de la Hacienda Pública por el importe de la repercusión no satisfecha.

El sujeto pasivo deberá velar por hacer efectivo su derecho de crédito correspondiente a la actividad que devengó el impuesto. La Hacienda Pública deberá velar para hacer efectivo el importe correspondiente al impuesto devengado.



³⁴ Las circunstancias que pueden dar lugar a tal consideración son: a) Que haya transcurrido el plazo de un año desde el vencimiento de la obligación; b) Que el deudor esté declarado en quiebra, concurso de acreedores, suspensión de pagos o incurso en un procedimiento de quita y espera, o situaciones análogas; c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes; d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.