

DISCURSO DE INGRESO EN LA ACADEMIA DE JURISPRUDENCIA Y LEGISLACION DE BALEARES QUE PRESENTA EL ACADEMICO ELECTO BAJO EL TITULO DE «LA SOLUCION DE LOS CONFLICTOS ENTRE PARTICULARES POR CAUSA DE LAS RETENCIONES TRIBUTARIAS».

TOMAS MIR DE LA FUENTE
ABOGADO DEL ESTADO

I. EL TEMA Y SU ELECCION

La absoluta libertad que los estatutos de la Academia confieren al miembro electo para escoger el tema de su discurso de ingreso ha dejado a mi exclusivo albedrío decidirlo y a mis propias fuerzas redactarlo.

En la decisión de hacerlo, sobre «La solución de los conflictos entre particulares por causa de las retenciones tributarias», han influido la evidencia de que la Academia lo es de Jurisprudencia y Legislación de Baleares y la constatación de que la única obligación en que se materializan sus amplios fines es la de publicar los discursos inaugurales, los de ingreso y las memorias anuales.

Por tratarse de una Academia de Jurisprudencia y Legislación, y no de Legislación y Jurisprudencia (pensando que, por jurisprudencia no se debe entender doctrina de los Tribunales sino jurisprudencia o conocimiento y ciencia del Derecho, siendo ésta, según la más autorizada de las fuentes, *divinarum et humanarum rerum noticia, iusti et iniusti scientia*) he creído que debía dar noticia de alguna disposición que regulara o resolviera problemas de los hombres, no de los dioses. Y, a ser posible, de normas recientes y con soluciones justas, para problemas actuales de los ciudadanos de esta Comunidad Autónoma.

Al ser, por otra parte, las publicaciones de la Academia testimonio de su propia historia, y ésta, en buena medida, reflejo de su composición, pensé que

podía, por mi experiencia profesional, referirme a problemas jurídicos de estos ciudadanos, surgidos en sus relaciones con la Administración Pública, cuya solución fuera independiente de los intereses económicos de ésta. En evitación de prejuicios, por mi parte, y suspicacias, por parte de los demás.

II. EL MARCO DE SU OBJETO

El tema se circunscribe en dos marcos más amplios. En dos círculos concéntricos.

Uno, el de la crisis del concepto de relación jurídica, en general, y de relación jurídica administrativa, en particular. Que es corolario de la ampliación progresiva de los deberes de la colaboración de los administrados con la Administración.

Otro, el de la privatización de la gestión tributaria. Que ha provocado la multiplicación de los conflictos entre particulares por razón de aquélla.

1) LA CRISIS DE LA RELACION JURIDICA ADMINISTRATIVA

La concepción subjetivista de la relación administrativa, como relación entre Administración y administrado, era fácilmente comprensible cuando lo público y lo privado estaban claramente diferenciados, y en un tiempo en que la realización del interés público se llevaba a cabo casi exclusivamente por la Administración. Hoy, el signo de los tiempos es otro. Han aparecido otras realidades sociales que satisfacen el interés público, que, o se han de integrar en la concepción personalista de la Administración, produciendo su elefantiasis, o han de ser inducidas a cumplir aquél mediante técnicas que desbordan el marco de la concesión (única vía en la que se podía articular, antes, la colaboración de los particulares en la gestión de los servicios públicos). Porque, si la Administración tiene aún el monopolio de la responsabilidad de la satisfacción del interés general, no le corresponde ya el de la gestión de los intereses colectivos.

Por esto ha dejado de ser el Derecho Administrativo el Derecho de la Administración, pasando a ser el Derecho de su organización, su actividad y las relaciones derivadas de ambas (sin comprender las que surgen entre particulares, y, por esto mismo, los conflictos entre ellos). Pero sin haber llegado a ser todavía el Derecho de actividad administrativa. Como acabará siendo.

Ya lo vio la doctrina española de fin de siglo. En un esfuerzo doctrinal, continuado posteriormente, de construcción de una teoría de las relaciones administrativas que comprendiera incluso las surgidas entre particulares, que aunque debió rendirse a la evidencia del carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa (a pesar de las proclamaciones de la Exposición de Motivos de la Ley de 1956, que ve en el proceso administrativo una primera instancia jurisdiccional, y aún del artículo 28,4 b) que, a contrario, legitima como demandados a los particulares cuando obran por delegación o como meros agentes o mandatarios de la Administración), tuvo el mérito de intuir que la vía que podía permitir residenciar los conflictos entre particulares por causa de dicha actividad fuera de la jurisdicción civil, y precisamente en la contencioso-administrativa, era la de forzar a una intervención arbitral de la Administración revisable por ella.

Enrique Rivero Isern, en su estudio sobre «El Derecho Administrativo y las relaciones entre particulares» decía, en 1969, que en algunos casos (como los de las relaciones del concesionario de servicios públicos y los usuarios perjudicados por su actuación y las relaciones entre expropiado y beneficiario de la expropiación) la intervención arbitral de la Administración no venía exclusivamente justificada en la necesidad de dar acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa sino por razones sustantivas de interés público que desaconsejan el acceso directo.

En esta situación seguimos estando y seguiremos. Como lo demuestra el hecho de que el Anteproyecto de Ley del Proceso Contencioso-Administrativo, no se aleja en este punto de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

El proyecto, que responde a las exigencias de la Constitución y la Ley Orgánica del Poder Judicial, en el aspecto subjetivo, se limita, en lo material, a admitir la inclusión de las pretensiones que se deduzcan, no sólo respecto de la Administración Pública, sino de las Cortes Generales, las Asambleas legislativas de las Comunidades Autónomas, el Tribunal Constitucional, el Tribunal de Cuentas y el Defensor del Pueblo, en cuanto a gestión patrimonial y de personal, y del Consejo General del Poder Judicial, sin este acotamiento, y a utilizar, en relación con la Administración Pública, la más amplia fórmula de «actividad», en sustitución de la conocida de actos y disposiciones de categoría inferior a la Ley.

A pesar de la manifiesta vocación de generalidad de la fórmula (que podría, según se ha dicho, haber sido satisfecha mejor con la expresión «actuación», que no es desconocida en el mismo anteproyecto y que usa tanto la Ley de Procedimiento Administrativo, como el artículo 106 de la Constitución y el 8 de la Ley Orgánica del Poder Judicial) no rompe la tradición de la imprescindible presencia de la Administración como centro de imputación de la acción u omisión cuya legalidad se pone en cuestión en el proceso administrativo.

2) LA PRIVATIZACION DE LA GESTION TRIBUTARIA

Lo mismo que ha pasado en el Derecho Administrativo pasó también en el Tributario. No en vano se ha hablado de la administrativización del Derecho Tributario. Fenómeno en virtud del que comienza a perder su carácter, en cierta forma estamental y estatuario (al considerársele, prácticamente, como un Derecho de los contribuyentes, regulador de los actos de imposición de la Hacienda Pública), para convertirse en Derecho regulador de una pluralidad de relaciones que vinculan al administrado con la Administración Tributaria, en la realización de la no menor variedad de funciones y objetos que le vienen encomendados en la normativa fiscal.

Dice Casado Ollero, en su estudio sobre «La colaboración con la Administración Tributaria», que el proceso de reforma iniciado con la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal de 14 de noviembre de 1977 apuntó las bases de un nuevo modelo de relaciones con la Administración Tributaria, en línea con los deseos expresados en la Exposición de Motivos de la Ley General Tributaria (de superación del planteamiento liberal de la gestión tributaria como un proceso en el que se enfrentan y contraponen el contribuyente individualizado y la Administración, para convertirse en un procedimiento de colaboración a un fin común), que no se había traducido en provocar la colaboración espontánea del administrado, sino en recurrir a la colaboración de los contribuyentes, como parte de conjuntos o grupos profesionales, para determinar con procedimientos objetivos unas bases impositivas que la Administración, por sí sola, se sabía incapaz de fijar con más precisión.

Con la Ley de Medidas Urgentes y otras posteriores se ha profundizado en instituciones que, por la propia estructura del sistema tributario, antes, eran mero embrión, y ahora permiten hablar de una auténtica participación, no sólo del contribuyente, sino del simple administrado, en la gestión y aplicación de la norma tributaria. En expresión que acaso no pase de ser un eufemismo o, si se quiere, un sarcasmo, superadores de la contradicción que supone hablar de colaboraciones forzosas o de deberes de colaboración. Sobre todo, si de ellos han de resultar para el colaborador, gastos o, incluso, deudas en favor del beneficiario de la colaboración, tanto si lo hace como si no.

La reforma ha supuesto, en lo que a la gestión tributaria se refiere, la generalización de las autoliquidaciones. La repercusión del tributo por el sujeto pasivo a terceras personas ha pasado a tener carácter obligatorio y no facultativo. Se ha dado especial impulso a sistemas de retenciones que permiten, además de la del sustituto del contribuyente, o retención indirecta definitiva, la del retenedor u obligado a retener, a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, todavía no devengados.

III. LA RETENCION TRIBUTARIA COMO FUENTE DE CONFLICTOS

Descrito el marco, destacan, en él, las retenciones y la repercusión, en cuanto actos de particulares en el ámbito de la legislación tributaria, que pueden generar conflictos entre ellos.

Y sobre todo, a mí, me interesan las retenciones, en las que, además de una dimensión garantista, hay que descubrir otra de gestión y recaudatoria. Aspectos indisociables y complementarios. Como lo son en el Derecho Tributario, sus partes. Por algo se ha dicho de la retención que es garantía del crédito tributario (como lo es, en todas las manifestaciones, el derecho de retención), pero, además, y sobre todo, garantía de la recaudación tributaria. Tanto que, como dice Ramallo, alguien podría pensar que es un instrumento perverso, por las diferencias de trato que produce en relación a las otras rentas en que la retención no opera. Para negarlo, desde luego, pero para alertar, al propio tiempo, si el éxito de las retenciones se mantiene (recordando que en 1979 las retenciones por trabajo fueron del 71,20% del total de cuotas líquidas en IRPF y en 1980 del 76,6% y que en 1979 se declararon el 53,8% de rendimientos del trabajo y el 91,5% de los sometidos a retención y en 1980 aumentó la declaración en un 4,2% y las retenciones el 7,3%) sobre el riesgo de que la retención de lo que sea garantía es de desigual distribución de la carga.

En el derecho de retención tributario y en las retenciones tributarias, directa o indirecta, definitiva o a cuenta, hay, como en todas las instituciones tributarias, relación jurídica tributaria y procedimiento o gestión.

Si, en mi tesis doctoral contemplé la retención en el esquema de la relación jurídica tributaria, ahora, me interesa, desde la perspectiva del procedimiento, y, en éste, como acto, no de la Administración, sino de un administrador, distinto del deudor del tributo, que limita los derechos de otros, incluso de éste, frente a aquél, y que, en cuanto no se ajuste a la norma que la impone, puede dar lugar a litigios, que no son para la Administración res inter alios acta.

1) PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El problema se conoce de antiguo en España. Pero no era urgente una solución en el sentido de permitir el acceso de la controversia a la jurisdicción contencioso-administrativa, por la vía de provocar una decisión administrativa previa. La urgencia fue fruto de la multiplicación de casos de conflicto que la conversión en impuesto de masas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas había de determinar. Y la evidencia de que el abandono directo a los Tribunales de la jurisdicción ordinaria no era satisfactorio, y de que no

bastaba la receptividad del Tribunal Económico-Administrativo Central, que, en alguna ocasión, para hacerlo posible declaró que el ingreso a cuenta de lo retenido equivalía a un acto de la Administración.

No bastaba esta receptividad, porque tal posibilidad no ofrecía soluciones seguras sobre el plazo de interposición de la reclamación, órgano competente, procedimiento y ejecución, sobre todo, de lo resuelto. Tampoco satisfacía aquel abandono, a pesar de su corrección, más que por la naturaleza de la norma aplicable y por la falta de especialización del eventual juzgador, por la existencia de jueces especializados en la materia tributaria. Al ser las retenciones actos de los administrados en procedimientos de gestión tributaria, que se producen por imperativo legal y suponen su participación funcional en ámbitos que son competencia de los órganos de gestión tributaria, carece de sentido acudir a una vía distinta de la económico-administrativa.

Si estamos en presencia de actuaciones jurídicas públicas efectuadas por particulares y encajadas en el procedimiento de gestión tributaria, las controversias entre particulares por su causa (por lo menos si éstos no prefieren otra cosa, acudiendo a la vía jurisdiccional civil, que, según la Ley Orgánica del Poder Judicial, conoce, además de las materias que le son propias, de todas aquéllas que no están atribuidas a otro orden jurisdiccional) han de poder ser resueltas, por la Administración Tributaria, a través de los órganos especializados para la resolución de reclamaciones en la materia, que, al producir un acto administrativo, podrán revisar los Tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa, y en último término por éstos.

2) LA SOLUCION ACTUAL

Esto es lo que han hecho el Real Decreto Legislativo 2.795.80, de 12 de diciembre, que articula la Ley 39/80 de 5 de julio de Bases sobre procedimiento económico-administrativo, y el Reglamento de 20 de agosto de 1981 de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, para canalizar el previsible incremento de las controversias que surjan entre los administrados por causa de los tributos. Y lo han hecho en forma precisa, prudente y ortodoxa, en palabras de Albiñana. Y, lógica, según expresión de Ferreiro. Quien, había aventurado, en su día, que no había de poder el Reglamento resolver los problemas que plantea la decisión de atribuir a los Tribunales Económico-Administrativos la función de dirimir las controversias entre particulares, en cuanto a competencia, plazos, procedimiento, y ejecución (que obligarían a modificar una normativa pensada para la revisión de actos administrativos) ni el de la compatibilidad y relaciones del procedimiento administrativo con otras vías procesales, la total organización de la justicia del país y el principio de unidad jurisdiccional, y mantiene, hoy, después de aprobado el Reglamen-

to (aconsejando en algún caso, como el de repercusión obligatoria, iniciar, en todo caso, la reclamación económico-administrativa y, simultánea o sucesivamente, instar la vía jurisdiccional civil ordinaria, acompañando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo recaída, en su caso) que la civil es la única vía que puede garantizar de modo efectivo y directo la satisfacción de las pretensiones deducidas. Ya que no las satisfacen las multas coercitivas, a imponer al repercutido que no se deja o al repercutidor que no quiere devolver el exceso. Por lo que, al no poder ejecutar su decisión por la vía de apremio, no le quedará otro remedio que instar el proceso civil, declarativo, de la cuantía que corresponda para que resuelva.

Martínez Lafuente, antes del Reglamento, ya anticipó que posiblemente se le diera al fallo del Tribunal Económico-Administrativo valor declarativo, debiendo la parte beneficiada pedir la ejecución y, en caso de incumplimiento, proceder conforme a las técnicas coercitivas de la Administración. Que no evitarán, decía, por mucho que se quieran matizar, que aparezcan dos partes, por un lado, y el Fisco, que ya ha cobrado, por otro, y que surja la incógnita de cómo resarcir al retenido si el retenedor no ingresó lo que retuvo.

Sin negar que en la retención indirecta sin ingreso, la ejecución de los acuerdos de los Tribunales Económico-Administrativos pueda ser problemática, nos parece útil la solución. Y aún eficaz, si el retenedor no consiente lo resuelto y acude a la jurisdicción contencioso-administrativa. Porque sus sentencias llevan, lógicamente, aparejada ejecución. Y porque, en cualquier caso, facilitará la satisfacción de la pretensión en la vía civil, en los términos expuestos por Ferreiro, por lo menos.

A) Los textos

Los textos en que se plasma la solución que, para nosotros, es, según acabamos de decir, precisa, prudente, ortodoxa, pero, sobre todo, útil y eficaz, son los siguientes:

1.º El artículo 1 de la Ley 39/1980 de 5 de julio de Bases, sobre procedimiento económico-administrativo, que dijo que «Se autoriza al Gobierno para que en el plazo de seis meses, a propuesta del Ministerio de Hacienda, publique un Decreto legislativo que contenga el texto articulado que estructure los Tribunales y regule el procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas de acuerdo con los criterios contenidos en las siguientes bases: ...».

2.º El Real Decreto legislativo 2.795/1980 de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley, que dice, en su Exposición de Motivos, que «el título cuarto, destinado a los actos impugnables, se hace eco de la situación surgida de las profundas modificaciones de nuestro sistema tributario... particularmente, desde la reciente Reforma fiscal, y, en consecuencia, abre la posibilidad de la

reclamación económico-administrativa en relación a las autoliquidaciones practicadas y las retenciones efectuadas por el sustituto del contribuyente o por las personas obligadas por la Ley a practicar retención».

Y en el artículo 15.2 dispone que «Será admisible también la reclamación, previo cumplimiento de los requisitos y en la forma que se determine reglamentariamente, en relación a los siguientes actos:

- a) Las autoliquidaciones practicadas por los contribuyentes.
- b) Los actos de repercusión tributaria previstos legalmente.
- c) Las retenciones efectuadas por el sustituto del contribuyente o por las personas obligadas por Ley a practicar retención.
- d) La aplicación del régimen de estimación indirecta de la base imponible».

3.º El Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por Real Decreto 1999/1981, de 20 de octubre, que:

a) Dentro del Capítulo I (Actos Impugnables) del Título III (Objeto de las reclamaciones) en el artículo 42 (Impugnación de actos de gestión tributaria) dispone que: En particular, y por lo que a la gestión tributaria se refiere, son impugnables (después de relacionar una enumeración de actos, que cierra, diciendo, y «los que, distintos de los anteriores, se consideren impugnables por disposiciones dictadas en la materia»):

2. Las siguientes actuaciones tributarias:

- a) Las autoliquidaciones.
- b) Los actos de repercusión tributaria previstos legalmente.
- c) Las retenciones efectuadas por el sustituto del contribuyente o por las personas obligadas por Ley a practicar retención, y

b) Dentro de la sección 2.ª (Actuaciones tributarias reclamables) del Capítulo V (Procedimientos especiales) del Título V (Procedimiento en única o primera instancia) dedica el artículo 123, rubricado de «impugnación de los actos de retención tributaria», disponiendo en cinco números, lo que expondré a continuación, después de precisar algunos conceptos. Como el de retención y sus clases. Y de descubrir, en la relación que vincula a retenedor y retenido, una relación jurídica pública de carácter obligacional.

B) Contenido

a) *Las distintas clases de retención*

Con la expresión retención tributaria se conoce la relación jurídica obligatoria, creada por el ordenamiento jurídico tributario, respecto de determina-

dos impuestos, en cuya virtud una persona, retenedor, queda obligada a descontar determinadas cantidades en los pagos que realice en favor de los contribuyentes por tales tributos, ingresando seguidamente su importe en el Tesoro. El cumplimiento de esta obligación de retener e ingresar libera al retenedor de su responsabilidad frente a la Hacienda y, al mismo tiempo, en todo o en parte, al contribuyente que soportó la retención, pues la cantidad ingresada se imputa al pago de su obligación tributaria, actual o futura.

También se conoce con este nombre el acto en virtud del cual el obligado a retener lo hace. Retención *in facto* pues (frente a retención *in fieri*), que, si quien retiene no es la Administración, no es acto administrativo sino de un particular, aunque sometido al Derecho público.

Carácteres de la retención *in fieri* són:

1.º Tratarse de una relación jurídica obligatoria dotada de una pluralidad de sujetos. Retenedor, contribuyente o retenido y ente público acreedor del tributo.

2.º Originarse directamente por la Ley, que regula sus efectos y asigna a cada uno de los sujetos la situación jurídica que les corresponde.

3.º Estar conectada con la obligación tributaria, de la que se puede considerar *es* accesoria, integrándose en la relación jurídico-tributaria.

4.º Ser instrumento de garantía del cumplimiento de la obligación tributaria al tiempo que, de gestión tributaria, al no venir exigida por la naturaleza de la relación obligatoria tributaria.

5.º Gozar de autonomía limitada respecto de la obligación tributaria, dada su vinculación causal a ésta. En consecuencia, la falta de nacimiento de la obligación tributaria priva de la causa a la retención, que se convierte así en un supuesto de cobro de lo indebido.

6.º Pertener al campo del Derecho Público, y, concretamente, al Tributario.

Para simplificar, y para centrar la cuestión, nos hemos referido y referiremos siempre a la retención indirecta, y, pensando, sobre todo, en la retención indirecta a cuenta. Hemos prescindido y prescindiremos de la retención directa, porque no suscita cuestiones, en orden a la impugnación o revisión, al producirse cuando el ente público, acreedor del tributo, con ocasión de los pagos que realiza al contribuyente, retiene una parte aplicándola al pago de la deuda tributaria que surja a su cargo, en relación con los ingresos obtenidos. Y no hemos considerado ni consideraremos tampoco la retención indirecta definitiva o sustitución, por que, hoy, ha quedado reducida a la nada, después de la desaparición del sistema de imposición indirecta, real, o de producto, que la propició, en el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, con-

cebido como impuesto a cuenta de los generales sobre la renta de las Personas Físicas o de las Sociedades y demás entidades jurídicas.

Efectivamente, la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, en su artículo 32 se refiere a la única retención indirecta definitiva que realiza el sustituto del contribuyente, cuando dice (después de definirlo, en términos inexpressivos, en cuanto remisivos a la ley) que el concepto se aplica especialmente a quienes se hallan obligados por la Ley a detraer, con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, el gravamen tributario correspondiente, asumiendo la obligación de efectuar su ingreso en el Tesoro. Pero, sin desconocer que, además de estos sustitutos que retienen, habían y hay sustitutos que no lo deben hacer, sino que repercuten o, en términos civilísticos, repiten. Como sucedía, fuera de los impuestos sobre la renta, con el antiguo Impuesto General sobre las Sucesiones (en el que los herederos lo eran de los legatarios de metálico y muebles en general, restando facultades para descontar o repercutir el importe del impuesto al hacer entrega del legado). O en los impuestos sobre el Lujo o los Especiales sobre el uso del teléfono. Y en el aún vigente Impuesto Municipal sobre el incremento de valor de los terrenos, en el que, en las transmisiones onerosas, tiene el adquirente tal condición de sustituto del transmitente, a quién podrá repercutir (a menos que al pagar el precio ya se haya pagado el impuesto, en cuyo caso, realmente, se puede hablar de retención).

Repetición, repercusión o reembolso que puede generar controversias o conflictos particulares, cuya naturaleza tributaria merece una solución idéntica a la de los surgidos entre retenedor y retenido. Como lo ha merecido en el Reglamento.

b) *La naturaleza pública de la retención*

Pensando que la relación tributaria de retención, en todas sus direcciones, es pública (incluso la que vincula a retenedor y retenido, en cuanto al dinero que se ha de retener) o, que, si no lo es, al menos, es consecuencia del cumplimiento de normas tributarias, el legislador ha entendido que no puede desentenderse la Administración de la legalidad de tales actuaciones, sino comprometerse en ellas, y producir actos administrativos susceptibles de recursos en esta vía y la jurisdiccional, antes que lavarse las manos y abandonar a los particulares a su suerte, desentendiéndose de los conflictos, que, por el carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa y el carácter residual de la civil, conducirían al planteamiento y solución de las cuestiones, por órganos distintos de los que, ordinariamente, ventilan, aplicando normas tributarias, los conflictos entre los demás sujetos de la misma relación.

Y se ha comprometido a la Administración Tributaria en la forma que propiciaban las normas que hasta entonces habían contemplado, en el ámbito

de la imposición indirecta, la repercusión, en lógica congruencia con el marco de las tradiciones procesales y orgánicas de la jurisdicción, y así (sin merma de la posibilidad de acudir a los tribunales del orden civil) se permite una solución en vía administrativa, al forzar a un acto de la Administración sometido al Derecho Administrativo, como es la resolución de los Tribunales Económico-Administrativos Provinciales o Central, tras un procedimiento con garantías para las partes enfrentadas, especialmente concebido por las peculiaridades de su objeto.

Esta técnica, por otra parte, es conocida en nuestro Derecho, y ha sido recientemente usada para poder llevar al Tribunal Constitucional las controversias entre particulares sobre pretendidas violaciones de derechos fundamentales de la persona, ante la limitación que la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional ha establecido para el recurso de amparo (en el sentido de que sólo cabe frente a las que sean imputables a los poderes públicos) y que ha obligado a plantear el conflicto ante los Tribunales de Justicia e imputar la violación a la sentencia que lo resuelva, si lo hace en el sentido de no apreciarla. Así, la provocada sentencia, recaída, en el proceso preferente y sumario que regula la Ley de Protección Jurisdiccional de los Derechos Fundamentales de la Persona, desviena eventualmente violadora y al particular le cabe pedir amparo ante un poder público.

Mecanismo que la justicia aplaude, y solventa (en términos parecidos al del resto de los países occidentales) el problema de los efectos frente a terceros de los derechos fundamentales en el Derecho privado y las relaciones entre particulares.

c) Características del sistema

El sistema consolidado, como ya dije, es el que plasma normativamente el Real Decreto legislativo 2.795/1980 de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980 de 5 de julio de Bases sobre procedimiento económico-administrativo y el Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas aprobado por el Real Decreto 1999/1981 de 20 de agosto.

Del primero ya hablamos. Del segundo no, dejando la exposición de su contenido para este momento.

1. FUENTES

Comienza su artículo 123 con el orden de prelación de fuentes, que queda así:

1.º Las propias normas, que sólo regulan los aspectos de competencia, plazo, contenido y efectos de la resolución.

2.º Las del artículo 122, sobre reclamaciones contra actos de repercusión tributaria, a las que se llama para regular algún aspecto de la ejecución.

3.º Las reguladoras del procedimiento originario o general.

Del conjunto de estas fuentes resulta un régimen, para cuya exposición cabe seguir la tradicional distinción procesalista de requisitos, procedimiento y efectos. Que no vamos a exponer exhaustivamente, sino en lo que tienen de más interesante.

2. REQUISITOS

Por lo que hace a los requisitos, y en cuanto alcanza a los subjetivos, destaca que, en punto a órgano competente, se establezca la del Tribunal del domicilio del contribuyente que soporta la retención. Que es el que discrepa de la procedencia o cuantía de la retención. Si se trata de retención directa podrá serlo el Tribunal Económico-Administrativo Central. Si es indirecta lo será siempre uno Provincial, o Regional (como los hay ya). Precisamente el del domicilio del retenido, que es el que conocería de las reclamaciones sobre la obligación tributaria a la que la retención sirvió.

Por lo que se refiere a los interesados, se destaca la presencia del retenedor, que, en expresión de González Pérez, hace triangular el procedimiento. Así como que se le llame al retenedor sujeto reclamado o parte. Pues, como dice aquél, parece un proceso entre partes que dilucida el órgano económico-administrativo como un auténtico órgano jurisdiccional, pero no es así. Ni se pretende. Por algo en expresión gráfica, más que técnica, se habló de función arbitral.

Sobre requisitos de la actividad, se precisa el plazo de impugnación, que es de 15 días, contados a partir de la comunicación fehaciente al retenido o, en su defecto, desde que expresamente manifieste que conoce la retención.

Este tratamiento resulta conforme con la naturaleza de la retención y la condición del retenedor. Es adecuado a la función pública (con el fin de evitar el mantenimiento indefinido de situaciones claudicantes), tanto, que haya plazo de caducidad (y coincida con el de la impugnación de los actos administrativos), como que el cómputo de éste no se inicie sin una notificación de fecha cierta. En este punto el Reglamento no siguió la doctrina anterior del Tribunal Económico-Administrativo Central, que distinguía la retención indirecta del sustituto, para la que el dies a quo era el pago, y la retención a cuenta, para la que admitía el plazo descriptivo de los 5 años de la devolución de ingresos indebidos. Y no lo hizo porque, si entonces hacía falta presumir un acto de la Administración, ahora se admite que sea reclamable el acto del retenedor.

El límite quinquenal no dejará de aplicarse, pero en la esfera propia de la devolución de ingresos indebidos solicitada directamente de la Administración. Y su desarrollo, como dijo Elizalde, será peculiar cuando afecte a retenciones a cuenta imputables, una vez agotado el período impositivo, al pago de

la obligación tributaria definitiva, porque, si las retenciones exceden de su importe, surge a favor del contribuyente el derecho a la devolución sujeto a su régimen de ejercicio y extinción.

3. PROCEDIMIENTO

El procedimiento en su fase de iniciación no presenta especialidades notables.

En el desarrollo del procedimiento, el primer trámite de instrucción es la comunicación al retenedor o persona frente a la que se deduce la reclamación o simple reclamado, que deberá comparecer aportando todos los antecedentes para su instrucción, dentro del plazo de 10 días.

Requerimiento que impone la carga de comparecer, y cuya falta de levantamiento no impedirá la continuación del procedimiento con los solos antecedentes que proporcione el reclamante, sin perjuicio de las facultades instructoras de oficio del Tribunal. Que, en este caso, habrá de solicitar en la oficina gestora del tributo datos, antecedentes e informes. Bien como acto de instrucción, bien como trámite probatorio, bien como informe previo a la resolución.

Lo actuado se pondrá de manifiesto sucesivamente a reclamante y reclamado por periodo de 15 días, pudiéndose formular alegaciones con aportación o proposición de prueba. Lo que pone de manifiesto el carácter contradictorio del procedimiento.

Si lo piden las partes, dice el Reglamento, en línea procesalista, se abra un periodo de prueba. En otro caso, solo si lo considerara oportuno el Tribunal. Y sin perjuicio de que el Abogado del Estado Secretario pueda acordar de oficio la práctica de prueba, en cuyo supuesto, procederá la puesta de manifiesto a las partes para alegaciones en plazo común de 10 días.

La resolución es la forma normal de terminación. Aunque su falta puede ser considerada por el reclamante retenido como desestimación, transcurrido un año, si no espera a ella. Pues es inexcusable, según el artículo 102 (de clara inspiración civilista en cuanto sugiere el viejo artículo 6 del Código que hablaba de silencio, oscuridad o insuficiencia de las leyes), que no permite la abstención ni aun a pretexto de duda racional ni deficiencia de los preceptos legales.

La resolución expresa decidirá la confirmación, anulación, o modificación del acto de retención impugnado, formulando las declaraciones u obligaciones que sean pertinentes.

4. EFECTOS PROCESALES DE LA RESOLUCION

Los efectos jurídico-procesales de la resolución son los propios de la naturaleza de acto administrativo que tiene, como son el de abrir la vía de los recursos, que no tienen especialidad alguna, respecto del procedimiento general.

5. LA EJECUCION

Los efectos materiales, también resultan de aquella naturaleza, de la ejecutividad que adorna los actos administrativos, y de su ejecutoriedad o ejecución forzosa.

El nuevo Reglamento dedica especial atención a su ejecución. Como no podía ser menos, si se piensa que una regulación deficiente de esta materia podría hacer inútil todo el procedimiento, y se es consciente de que las declaraciones de derechos y obligaciones que haga la resolución tienen por destinatarios a particulares, que, si tienen que entregar cantidades a otros particulares, pueden no creerse o resistirse a considerarse obligados, sin sentencia judicial, a hacerlo por vía de apremio. Y, astutamente, antes que acudir al contencioso-administrativo, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo, preferir, acatándola, no cumplirla y esperar a que esta ejecución se inste en los Tribunales ordinarios.

Para evitar esta tentación el Reglamento dispone un sistema de ejecución forzosa, distinto según los casos:

5.1. *En caso de estimación de la reclamación con ingresos en el Tesoro.*

Cuando el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo no sea confirmatorio, distingue dos supuestos, según que anule o declare excesiva la retención o, por el contrario, la declare insuficiente.

Si se anula total o parcialmente la retención, aún hay que distinguir, según que las cantidades retenidas, que deben ser restituidas, se hayan ingresado en el Tesoro, o no, permaneciendo en poder (éstas o su equivalente) del retenedor, pues el obligado a ejecutar el fallo será distinto en uno u otro caso.

Si se ingresaron en el Tesoro, y así se acredita, se incoará de oficio expediente para su devolución al contribuyente retenido.

5.2. *En el caso de exceso de retención sin ingreso en el Tesoro*

En caso contrario, corresponderá al retenedor entregar al retenido el importe de las cantidades indebidamente retenidas. Quien, si no lo hace de grado, lo tendrá que hacer a la fuerza, compelido por el Tribunal Económico-Administrativo. El Reglamento, por remisión al caso de repercusión, prevé lo siguiente:

1. Que se solicite del Tribunal la ejecución, por parte del retenido.
2. Que el Tribunal, en plazo de 15 días, ordene al retenedor el cumplimiento.
3. Que si lo hace, y persiste el retenedor en incumplimiento, el Presidente del Tribunal, a propuesta del Secretario, le imponga multas coercitivas, reiteradas por periodos de 15 días, en tanto no se cumpla. Multas que, cada una,

no podrá exceder de la cuarta parte de la prestación incumplida ni ser inferior a 5.000 pesetas.

4. Que ello no obsta, en su caso, a la obligación de proceder, como dispone el artículo 47. Es decir, a pasar el tanto de culpa a los Tribunales de Justicia, si aparecieran hechos cometidos por funcionarios o particulares que revisitan caracteres de delito perseguible de oficio, para que procedan conforme haya lugar. Pensando, sin duda, en el artículo 535 del Código Penal y la jurisprudencia sobre el delito de apropiación indebida. Que, a la sazón, ya había dictado la sentencia de 23 de junio de 1980 (Aranzandi 2647), sobre cuotas de la Seguridad Social, a la que siguieron las de 15 de diciembre de 1983 (Aranzandi 5670), sobre lo mismo, y la de 24 de diciembre de 1986 (Aranzandi 7990), y, sobre todo, de 9 de junio de 1985 (Aranzandi 6357), que confirma la tesis de que la retención supone un mandato o encargo de cobro que lleva embebido el deber sustancial de ingreso en el ente acreedor y una mutación del título posesorio de las cantidades correspondientes.

Plantea la solución reglamentaria algunas cuestiones, en diversos órdenes. Cuales el de la legalidad y el de la eficacia.

En el primero de estos órdenes, la de si podía el Reglamento establecer este sistema de multas, o (por tratarse de sanciones, según unos, o, de prestaciones pecuniarias, según otros) se necesitaba un precepto con rango de ley formal.

Si se piensa que la multa coercitiva no es sanción (y que no lo es lo demuestra el mismo artículo 107 de la Ley de Procedimiento Administrativo, que, en su número 2, dice que la multa coercitiva será independiente de las que puedan imponerse «en concepto de sanción» y compatible con ellas) no cabe exigir norma con dicho rango formal. Como no se exigió antes de la Constitución y aceptó la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en sentencias, como la de 22 de mayo de 1975, en relación con el Decreto de 3 de octubre de 1975, pues dijo que perseguían doblegar voluntades rebeldes u obstativas de lo acordado por la Administración. Sin escandalizar a la doctrina.

Desde luego la multa coercitiva del Reglamento no persigue fines represivos sino la persuasión al abandono de la resistencia del administrado a cumplir una disposición u orden de la Administración. No es manifestación de la potestad sancionadora sino de la ejecutiva.

En el segundo orden, de la eficacia, se plantea la cuestión de la suficiencia de las medidas arbitradas. Que cabe resolver en el sentido afirmativo, pues, la reiteración ilimitada de las multas, a pesar del límite cuantitativo de cada una, y la naturaleza pública del crédito que general, si no asegura el cumplimiento voluntario (por ser conducta humana que no permite la prestación in natura), al menos permite la obtención del equivalente, con el que resarcir al

excesivamente retenido. Aunque, hay que reconocer, que después de grandes dificultades, siquiera procedimentales.

Por ello cabe preguntarse si no pudo articularse otro sistema. Y yo creo que sí. Incluso sin necesidad de norma legal y al amparo de la Ley de Procedimiento Administrativo, cuyo artículo 104, antes que de la multa coercitiva, habla del apremio sobre el patrimonio y la ejecución forzosa de los actos administrativos.

Si el apremio sobre el patrimonio no procede, cuando no hay ley formal que ampare una prestación pecuniaria (sea sanción o no, sea tributo o prestación de otra clase), como la que impone el Tribunal Económico-Administrativo al retenedor que retuvo el exceso o indebidamente, por la remisión que se hace expresamente al artículo 27 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado (que hoy refuerzan los artículos 25, 31 y 133 de la Constitución), ha de ser posible la ejecución subsidiaria. Que tiene lugar cuando se trata de actos que, por no ser personalísimos, puedan ser realizados por sujeto distinto del obligado, en cuyo caso la Administración realizará el acto, por sí o a través de las personas que determine, a costa del obligado.

La resolución que impone al retenedor la devolución al retenido de lo que retuvo, y no ingresó, no establece una prestación pecuniaria en favor de la Hacienda sino de un tercero, ni una prestación que no pueda ser realizada, a costa del retenedor, por la Administración, por sí misma o por tercero.

Aunque en los textos se hable de devolver, en realidad, por el carácter fungible del dinero, no hay tal devolución sino entrega del tantumdem. No se devuelve lo retenido, sino el importe o equivalente de lo retenido. Por esto no se devuelve, sino que se entrega. Y, si devolver sólo puede hacerlo quien recibió, entregar el equivalente de lo recibido lo puede hacer, por su cuenta, cualquiera. Particularmente la Administración. Con posibilidad de exigir, por la vía de apremio, su importe, en calidad de gastos, como los que contempla el n.º 3 del artículo 106 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

Lo que sin duda sucede es que de esta forma la Hacienda se desprendería de dinero, cuya recuperación dependerá de la vía de apremio, y, en último término, de la solvencia del retenedor. Dudosa en muchos casos (en la mayoría de los en que los retenedores que retienen no ingresan lo retenido). El Reglamento prefiere que la Hacienda no adelante nada, ni siquiera al retenido, a quien el retenedor, en nombre aparente de la Hacienda, le retuvo, lo que no podía.

Por esto posiblemente el Reglamento prefirió la multa coercitiva, de mayor eficacia frente a retenedores solventes y de igualmente problemática realización ante retenedores insolventes. Como, con toda probabilidad, también el legislador que abordará la cuestión, preferiría.

5.3. *En caso de retención insuficiente*

Si el Tribunal Económico-Administrativo declara que la retención practicada fue insuficiente ordenará al contribuyente (no al retenedor, entre otras causas, porque, a lo mejor, ya no le paga al retenido cantidades sobre las que retener) que ingrese directamente en el Tesoro la cantidad correspondiente en el plazo de 15 días. Si lo hace, el ingreso surtirá los efectos de la retención. De no hacerlo, se iniciará el procedimiento de apremio, que instará el Secretario del Tribunal.

Esta norma que, en cierta medida no se acomoda a lo preceptuado en el artículo 151 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas (que presume que las cantidades efectivamente satisfechas por los obligados a retener se entienden abonadas por deducción del importe de la retención que corresponda, lo que significa tanto como que la retención insuficiente es acto imputable al retenedor y no al retenido) se justifica, a este respecto, en razones de economía procesal, pues es más ágil y eficaz exigir la cobertura de la diferencia al contribuyente, que al retenedor quien no retuvo todo lo que debía retener, pues al conservar lo que pagase el carácter de retención a cuenta, aumentaría la retención de los sucesivos pagos al contribuyente. Sin perjudicar al contribuyente, pues no se imponen sanciones ni se cobran intereses.

Se ha preferido prescindir de la norma del Reglamento del Impuesto y, con otra, de igual rango, modificarla.

Salvedad hecha de esta observación, la doctrina no ha pensado lo que pueden pensar quienes descubran en el precepto un supuesto de *reformatio in peius*, prohibido según la doctrina del Tribunal Constitucional. Pues el retenido que discute la retención y obtiene una resolución en la que se declara que la retención no sólo era debida sino que no fue suficiente, sin duda, se puede decir que fue a por lana y salió trasquilado.

Y es que no se ha de olvidar, como dice Albiñana, que el retenedor no es necesario que sobreviva al devengo del respectivo impuesto, sin perjuicio de sus personales responsabilidades en los casos de incumplimientos de los deberes que la ley les asigna. Y en su consecuencia la comprobación de la Inspección debe dirigirse en todo caso al destinatario del impuesto, dando por definitivas las retenciones efectivamente practicadas, con independencia de los intereses de demora y las sanciones que procedan, pero sin prolongar la función retenedora más allá del día 31 de diciembre de cada año.

3) CONFLICTOS POR EL REEMBOLSO AL SUSTITUTO

Si, cuanto hemos dicho respecto del artículo 123 del Reglamento, y, por las remisiones que éste hace, del 122, es aplicable sólo a la retención indirecta a cuenta y aún a la definitiva del sustituto, lo que es de aplicación al caso del

sustituto que no retiene, sino que anticipa, es el procedimiento del artículo 122, cuando el contribuyente no le reembolsa lo anticipado. Puesto que éste es de expresa aplicación, no sólo a los supuestos de repercusión obligatoria (como los del actual Impuesto sobre el Valor Añadido, y los antiguos Impuestos sobre el Tráfico de Empresas o Especiales), sino también en los supuestos en que el sustituto del contribuyente no logra repetir al contribuyente, en cuyo lugar y por disposición de la Ley, cumplió las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria.

Ya dijimos que, en materia de sustitución, lo que en el artículo 32 de la Ley General Tributaria era la excepción es hoy la regla. La sustitución sin retención. Excepción reducida, en la práctica al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, mientras subsista, o a algunas tasas locales o, por transferencia, de las Comunidades Autónomas. Supuestos en los que la negativa por parte del contribuyente a reembolsar al sustituto lo por él pagado provoca una controversia entre particulares sobre la legalidad de una actuación tributaria de un particular que (previa autoliquidación, en ocasiones) ingresó cantidades en concepto de tributo, cuya carga la ley no le impone a él sino a otra persona distinta, por realizar el hecho imponible, y, por ello, poner de manifiesto la capacidad contributiva que los justifica.

En este procedimiento es competente el Tribunal del domicilio del contribuyente, que es la persona contra la que se dirige la reclamación de reembolso.

La reclamación se ha de deducir en el plazo de 15 días desde que la pretensión del reembolso sea notificada fehacientemente al obligado a soportarla (o sea, el contribuyente) o que éste manifieste expresamente que la conoce.

El procedimiento es el de las retenciones.

La resolución declarará si es procedente el reembolso pretendido o determinará, en su caso, la cuantía, detallando las actuaciones que deban desarrollar obligatoriamente las partes para ejecución del fallo.

Contra la resolución podrán interponerse los recursos correspondientes, en vía administrativa, si no la agota, y en la jurisdiccional contencioso-administrativa, en otro caso.

Una vez firme la resolución, surtirá efectos, se dice, de cosa juzgada, extensivos a la Administración Pública en general.

La ejecución se llevará a cabo en los términos vistos para las retenciones.

IV. LAS OTRAS HACIENDAS

Habiendo, como hay, supuestos de sustitución sin retención en el ámbito de los tributos de las Comunidades Autónomas y de las Haciendas Locales,

tendría interés que pudieran ser susceptibles de reclamación económico-administrativa o de recurso administrativo que provoque un acto apto para la revisión en la jurisdicción económico-administrativa. Si no se quiere hacer de peor condición a unos sujetos pasivos respecto de otros, según quien sea el acreedor tributario.

1) LAS COMUNIDADES AUTONOMAS

En relación con la Comunidad Autónoma esta posibilidad existe. Respecto de los tributos cedidos, sin duda, porque, en línea con el artículo 20 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, la de Cesión de Tributos de 28 de diciembre de 1983, en su artículo 17.3, dispone (en cuanto al alcance de la delegación de competencias en materia de revisión en vía administrativa) que no es objeto de ella «el conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra los actos de gestión tributaria emanados de las Comunidades Autónomas», y la ley de Cesión de Tributos de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares de 27 de diciembre de 1985, por su parte, dispone, que el alcance y condiciones de la cesión son los establecidos en la Ley General Reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas.

Aunque, entre los tributos cedidos, no está el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ni el sobre Sociedades, en los que se dan las retenciones indirectas a cuenta, sino sólo algunos, en los que había entonces aún sustituciones, como el General sobre Sucesiones.

Por lo que hace a los tributos propios, no faltan, ni dejarán de faltar, en el futuro, casos de repercusión obligatoria ni tampoco de sustitución, a los que les es de aplicación el sistema de impugnación del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, porque el Decreto 64/1986 de 10 de julio, de estructuración de los órganos competentes para conocer y resolver las reclamaciones económico-administrativas que se produzcan en el ámbito de las gestiones económicas, financieras y tributarias de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares (que crea, con la denominación de Junta Superior de Hacienda, el Tribunal Económico-Administrativo de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares, adscrito a la Consejería de Economía y Hacienda) establece en la Disposición Transitoria Unica que, en todas las cuestiones que se susciten con ocasión de la interpretación y aplicación de lo establecido en él, se estará a lo regulado en cada momento por la legislación del Estado en la materia, que tendrá el carácter de derecho supletorio. Precizando que la normativa está recogida «en la Ley General Tributaria, el Real Decreto 2.244/1979 de 7 de septiembre, la Ley de Bases 30/1980 de 5 de julio, un texto articulado aprobado por Decreto legislativo 2.795/1981 de 20 de agosto».

2) LAS HACIENDAS LOCALES

Por lo que se refiere a las Haciendas Locales, la situación es distinta y debería modificarse. Pues no es de aplicación lo expuesto para los tributos estatales y autonómicos. Pese a que los locales conocen la repercusión y la sustitución sin retención, con amplitud.

En estos supuestos no cabe reclamación económico-administrativa ante los Tribunales estatales de esta clase, sino, por exigencias de la autonomía municipal, recurso de reposición. En los términos de los artículos 52 y 108 y la Disposición Transitoria 10.^a de la Ley reguladora de Bases de Régimen Local 7/1985 de 2 de abril y el 192 del Texto Refundido de 18 de abril de 1986 y 211 del Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Entidades Locales de 28 de noviembre de 1986. Es decir, sólo contra actos y acuerdos.

Sólo si el artículo 14.5 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre reguladora de las Haciendas Locales, se pudiera entender, en forma que no parece admitir la hermeneútica de los artículos 23 de la Ley General Tributaria y 3 del Código Civil, sería posible la controversia entre particulares por causa de los tributos como objeto de reposición y ulterior contencioso-administrativo. Pues dice que la jurisdicción contencioso-administrativa será la única competente para dirimir todas las controversias de hecho y de derecho que se susciten entre las Entidades Locales y los sujetos pasivos, los responsables y cualquier obligado tributario en relación con las cuestiones a que se refiere la presente Ley. Y no dice, además, «y entre éstos».

A pesar de todo, valdría la pena intentarlo por la vía de la petición o el recurso de reposición. Mientras el Reglamento de Haciendas Locales nuevo no lo impida expresamente. Porque la Ley contempla al sustituto en materia de tasas (artículo 23.2), en general, y de Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (artículo 103.2), pero no en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Con ello se provocará un acto administrativo reclamable y revisable en la jurisdicción contencioso-administrativa, que acaso iguale a los sujetos pasivos de impuestos y tributos municipales con los de los estatales y autonómicos, formando una jurisprudencia que abra los ojos al legislador de la necesidad de extender lo que él mismo ha sabido propiciar.

Porque entre la jurisprudencia y la legislación se establece un diálogo de recíproca influencia, que se traduce en cambio normativo. Como sucedió en el campo que nos ocupa, en que las soluciones normativas fueron precedidas por criterios jurisprudenciales, confirmatorios de los sustentados por los órganos económico-administrativos.

No hay que pensar (o temer) que en este caso suceda lo que, en su prólogo a los Estudios sobre la jurisprudencia tributaria de Martínez Lafuente, dice

Palao. Que los preceptos de la ley llegan a ser modificados no pocas veces para salir al paso de una interpretación judicial que el Gobierno, desde una perspectiva política, estima inadecuada. Porque no hay razón política contra la igualdad.

V. EPILOGO

Como dije al principio, con lo hasta ahora expuesto, no he pretendido más que dar fe, desde mi experiencia profesional, y con la única autoridad de haber sido testigo, como Secretario del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Baleares, de por qué y cómo se ha escrito en España un capítulo de la historia de la evolución del Derecho Tributario formal (que ha ido de la mano de otro de la historia de la evolución del Derecho Tributario material, como no podía ser menos, siendo como son dos caras de la misma moneda) que ha tenido como protagonista la retención tributaria, junto con la repercusión y la autoliquidación, y como última referencia el imperio de la ley y la realización de la justicia.

En suma un capítulo de la historia del Derecho Tributario. Historia (por decirlo, en frase, tan brillante como discutible, con la que presentó el Instituto de Estudios Fiscales en España la obra de Hans Nawiaski bajo el título «Cuestiones Fundamentales del Derecho Tributario») que se ha escrito siempre durante las treguas que acuerdan la solidaridad y el egoísmo. Porque el impuesto es un producto de las concepciones políticas de los respectivos países en su lento caminar desde una colectividad de robinsones a una sociedad justa, que nace en el seno del Derecho público, regido por la solidaridad humana, y crece bajo los cuidados del Derecho privado, impregnado del egoísmo propio de las relaciones interindividuales.

Capítulo al que seguirían otros que acaso lleven a la revisión contencioso-administrativa directa de las retenciones, como una de tantas actuaciones de los administrados sometidas al Derecho Administrativo.