

CONTESTACION AL DISCURSO DE TOMAS MIR DE LA FUENTE

MIGUEL COLL CARRERAS
ABOGADO DEL ESTADO

Con satisfacción he asumido la tarea de dar respuesta al Discurso de Tomás Mir y, como anuncié al abrir la sesión, ha llegado el momento del inventario de méritos del nuevo Académico.

Aunque muchos le conocéis importa tomar nota de las variadas facetas en que, en el mundo del Derecho, ha venido desarrollando actividades. Yo las resumo en tres: la docencia, la investigación y la profesional. En esta última, la que desenvuelve como Abogado del Estado desde hace muchos años, tiene un bien ganado prestigio que no es menester ensalzar. La impecable técnica en sus actuaciones, fruto de una preparación excelente, y la laboriosidad con que se aplica a la función son circunstancias que definen una personalidad destacada. En lo docente, ha profesado con notorio acierto la Cátedra de Derecho Financiero y Tributario de nuestra Universidad, como Encargado de Curso, durante diez años, desde 1974 hasta 1984, pero es en el ámbito de la investigación, tan ligado a lo que ha de ser esta Academia donde Tomás Mir ofrece una muy encomiable muestra de su formación jurídica, de su dominio de variadas materias y, en fin, de rigor intelectual. Sus estudios tributarios sobre el Impuesto en materia de donaciones de 1977, sobre el Impuesto de Sucesiones y los seguros privados en 1985, sobre el Derecho Civil Especial de Baleares y los Impuestos sobre Sucesiones y Transmisiones patrimoniales en 1975, sobre el concepto de cuota a efectos sancionadores en dichos Impuestos en 1978, sobre la transmisión de los derechos de usufructo y nuda propiedad cuando está desmembrado el dominio, en el ámbito de los indicados Tributos, también de

1978, sobre los Tributos en el Código Civil, de 1987, y su libro editado en el mismo año sobre «Las retenciones tributarias» constituyen los títulos que cualifican en la susodicha vertiente de nuestro Derecho los quehaceres del nuevo Académico quien, justo es decirlo, accedió al Doctorado en la Facultad de Palma de Mallorca con una notabilísima tesis sobre «El derecho de retención como garantía del crédito tributario».

Pero, además de esos trabajos, Tomás Mir es autor de un estudio sobre la Incidencia de la Constitución en el sistema de recursos administrativos de 1978, de otro sobre el Justiprecio del Jurado de Expropiación Forzosa, de 1975, del que publicó en 1982 sobre «La definición del Derecho Civil Especial de Baleares y los conflictos de leyes» y del que se centró en el análisis de los artículos 51 y 52, y 54 a 63 de dicha Compilación, es decir sucesión abintestato y derechos reales, alistándose en la magna obra «Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales» que vio la luz en 1980.

Luego, como colofón de ejecutoria tan brillante el nuevo Académico participó, como Vocal designado por la Facultad de Derecho en la Comisión de Juristas que durante varios años trabajó concienzudamente para elaborar el proyecto de revisión de la mencionada Compilación de Derecho Civil Especial de Baleares que en el presente pende del Parlamento del Archipiélago.

Este es —y me quedo corto— el historial «jurídico» de quien, con tantos merecimientos, ha sido elegido para la Academia, y creo que, con la lectura de su Discurso, al que he de contestar, ha quedado sellado y rubricado dicho historial y justificado con creces el acierto de un nombramiento que le honra pero que honra, y mucho, a la Entidad que me complace en presidir.

Le doy, pues la bienvenida y paso a cumplir mi misión de contestación gustosa y obligada.

La ampliación conceptual del Derecho Administrativo, desde un marco configurado por actos de la Administración per se, engendrados por autoridades y funcionarios alistados desde el primero al último en las filas de la Administración, otro que incorpore actos protagonizados por personas naturales y jurídicas de Derecho privado, de suerte que el «matiz administrativo» venga determinado por la «sustancia» de la actuación, más que por el lugar del protagonista en un organigrama estrictamente funcional, es una tendencia que rebasa ya los límites de las elaboraciones teóricas, de suerte que puedan ofrecerse valiosos ejemplos en el ordenamiento positivo.

De aquí que, como pórtico de su discurso, Tomás Mir, que tiene asimilada dicha nueva concepción, nos haya hablado de un «Derecho de la Actividad administrativa» a fuer de expresión útil para circunscribir verazmente un ámbito en expansión que puede revolucionar concepciones clásicas organicistas.

Pero es obvio que dichas consideraciones del orador han sido formuladas como trámite previo al abordaje de un tema que ha venido a ser en una vida

intelectual y profesional, una constante. Me refiero a las «retenciones» tributarias, a las que, como dije, se refirió su tesis doctoral y, más tarde, su libro de 1987.

El fenómeno constituye precisamente ejemplo de esas «actividades administrativas» protagonizadas por personas naturales y jurídicas de Derecho privado, no por autoridades y funcionarios integrados en lo que se entiende usualmente por Administración y, en verdad, tiene raíces históricas importantes, aunque la gran eclosión sea moderna, en razón directa, no cabe duda, del predicamento que el Derecho Tributario ha ganado en los tiempos presentes.

Para proporcionar algunos ejemplos, en busca de esas raíces, me permitiré citar tres:

1. El proyecto Cambó, traducido en Real Decreto de 17 de marzo de 1919 por el que se instauró, con el nombre de Arbitrio de Plus Valía, el recurso de las Haciendas municipales que, aunque cambiara de denominación más tarde, al convertirse primero en Arbitrio y después en Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos ha seguido conservando en el lenguaje vulgar la denominación con la que fue distinguido al crearse.

En dicho Real Decreto de hace setenta años se decía en el apartado F. epígrafe c) de su artículo único que «en las transmisiones intervivos estaría obligado al pago del Arbitrio el adquirente que, sin embargo, PODRIA, SALVO PACTO EN CONTRARIO, descontar del precio el importe del gravamen, si la transmisión se realizara a título oneroso, habida cuenta de que, técnicamente, el sujeto pasivo de la exacción tenía que ser el transmitente que experimentaba el incremento de valor, puesto de relieve por la transferencia constitutiva de base adecuada para la incidencia tributaria.

2. El Texto refundido de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, con sus tres tarifas, aprobado el 22 de septiembre de 1922, causa remota de los actuales Impuestos Básicos sobre la Renta de las personas físicas y de Sociedades, previno en su art. 7.º que «se recaudarian por medio de retención indirecta en favor del Estado las cuotas de la Tarifa 1.ª aplicables a las remuneraciones de los empleados de toda índole y las de la Tarifa 2.ª exigibles en razón de intereses de préstamos. Con ello los «pagadores» de las remuneraciones al personal y de los citados intereses a los prestamistas asumían una actividad administrativa —la llamada retención indirecta— sin formar parte de los elencos de la Administración; y

3. La Ley Larraz, de 16 de diciembre de 1940, que instauró la Contribución sobre Usos y Consumos, antecedente primero del extinguido Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y, después del Impuesto sobre el Valor Añadido, al abordar el tratamiento unificado de la imposición indirecta,

contuvo dos artículos aleccionadores: el 73 que previno que la Contribución sería exigible a los productores y fabricantes, y el 74 que afirmó que «el impuesto podrá repercutirse sobre el pagador hasta alcanzar al consumidor final.

Esos tres ejemplos corresponden a las tres figuras que Tomás Mir recoge en su discurso en torno a la «retención indirecta» advirtiendo que, realmente, aunque elaborados respecto a personas ajenas a la Administración que asumen actividades administrativas, constituyen instituciones diferentes, cuales son:

a) En el caso del impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos, más que frente a una retención, se está frente a un derecho a la «repetición».

En efecto, difícilmente cabe «descontar» del precio que se paga un impuesto que «todavía» no ha sido liquidado, por lo que, en verdad, y dejando aparte los pactos tan frecuentes sobre asunción tributaria por el comprador, habrá que pensar en el derecho a «repetir que ostentará éste frente al vendedor respecto a la cuota municipalmente exigida que tuvo que satisfacer.

b) En el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido, heredero de la Contribución sobre Usos y Consumos, el desplazamiento de la exacción, de salto en salto, hasta su «encaje» por el consumidor final ofrece el más vivo ejemplo de la teoría de la «repercusión», de particular a particular, al amparo de rotundos preceptos legales; y

c) En el supuesto de la «retención» indirecta propiamente dicha, ampliamente desplegada en la actualidad en orden al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, habrá que tomar nota de una actividad «administrativa» de particulares que se desenvuelve de modo inverso al proceso de repercusión de que acabo de tratar, pues mientras en éste «se desplaza» a «seguidores» en la cadena comercial el Impuesto que ha tenido que satisfacerse, en aquél lo que viene a hacerse es «exigir», consiguiéndolo, mediante la retención, la cuota tributaria a un acreedor para, en una segunda fase, hacer entrega de lo recaudado por retención a la Hacienda Pública.

Tomás Mir como habéis oído, valiéndose de una sistemática irreprochable, ha venido a desembocar, al hilo de la teoría de la situación deparada para el tratamiento del problema, en la exégesis de dos artículos del Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, a saber el 122, que concierne a problemas provocados por la repercusión tributaria y el 123 que atañe a cuestiones originadas por la retención indirecta. Aun dirigiendo la mirada, en armonía con el enunciado de su discurso, a dicho artículo 123, no ha podido sustraerse al texto del 122 a causa de la remisión que, dado que, en definitiva, la disciplina útil para dirimir las discordias que «entre rete-

nedor» y «retenido» sobrevengan es gemela a la implantada con igual finalidad en orden a las que surjan entre «repercutientes» y «repercutido».

Con obvia claridad expresiva, con la finura que caracteriza sus exposiciones, el orador ha proporcionado una ajustada semblanza de cómo han de suscitarse ante los Tribunales Económico-Administrativos las divergencias «entre particulares» que se produzcan cuando alguien considere que se le ha repercutido algo que no tenía que repercutírsele o que ha soportado una retención indebida.

El debate entre particulares, con una Administración contemplativa, engendrado al socaire de dichos preceptos, se muestra como una auténtica novedad permitida por el susodicho Reglamento, desde el momento en que un Tribunal que forma parte de la Organización peculiar de la Administración General del Estado, se arrisca, con amparo normativo, a «declarar» derechos de un particular respecto a otro y, por ende, de obligaciones de un particular frente a otro.

Tomás Mir, en su labor de investigador no se limita a poner de relieve la novedad, sino que con el afán de que la modificación normativa a que responden los preceptos citados sea beneficiosa y alcance los objetivos que se propusieron sus autores, se esfuerza en dibujar con trazo fuerte las perspectivas deparadas por la institución. Evidentemente, lo que más preocupa al nuevo Académico es la «eficacia» de ésta, mejor dicho la eficacia de las resoluciones de los Tribunales indicados que recaigan declarando derechos y obligaciones «entre» particulares, con ocasión de los fenómenos tributarios de la retención indirecta, y también de la repercusión, pues no se le escapa al orador que la «ejecución» de dichas resoluciones, con detracciones en unos patrimonios para engrosamiento de otros «todo entre particulares, repito» puede constituir el talón de Aquiles del Instituto.

La cuestión ha preocupado a distinguidos profesionales, tales como Elizalde y Aymerich en su estudio «Repercusión Tributaria y función arbitral de la Administración», 1980, Sánchez Bella, en el suyo «La repercusión en el Derecho Tributario español», 1979 y Ferreiro Lapatza en su trabajo «La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos». Evidentemente, el más interesante de dichos estudios es el de Ferreiro, por ser posterior a la reforma operada merced al Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas tomado en cuenta por Tomás Mir en su discurso. A dicho trabajo del Profesor Ferreiro me referiré luego.

Pues bien, Tomás Mir, al enfrentarse con la crudeza de la ejecución cuando el «retenedor» que retuvo indebidamente y ha de devolver al retenido por decisión del Tribunal Económico-Administrativo no lo hace, se aplica a la tarea de poner de relieve los medios de compulsión utilizables para vencer la re-

sistencia de dicho «retenedor». En primer lugar, mediante un recorrido de los artículos 100 y siguientes de la Ley de Procedimiento Administrativo, que autorizan la ejecución subsidiaria, sugiere la hipótesis de una entrega dineraria de la Administración al perjudicado que generaría un título para que aquella procediese por la vía de apremio contra el patrimonio del «retenedor», pero, convencido de que la hipótesis tiene difícil traducción a la realidad, centra las «soluciones» predicables en las multas coercitivas, a las que dichos preceptos se refieren y que, muy específicamente, los susodichos artículos 122 y 123 del Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas invocan.

Y, para despejar cualquier duda en torno a dichas multas nos dice que no son encasillables en las multas que se imponen en el ejercicio de la potestad sancionadora, por lo cual están fuera de la cobertura dispensada por el art. 25 de la Constitución. Efectivamente, aun cuando uno pueda seguir dudando sobre si una multa coercitiva que tiene como fundamento un incumplimiento de actos de autoridad legítima no es asimilable a las que se imponen a título de sanción, lo cierto es que modernamente, de consuno, el Tribunal Supremo y el Constitucional han ahondado en la diferencia, de suerte que las multas coercitivas queden fuera del paraguas del citado art. 25 de nuestra Ley de Leyes. Así, la Sala 5.^a del Tribunal Supremo, se ha pronunciado a tono con la tesis del orador en sentencia de 22 de junio de 1987 (Aranzadi 4.945), e igual ha ocurrido con el Tribunal Constitucional, merced a sentencia de 14 de diciembre último, desestimatoria de un recurso de amparo.

Sin embargo, yo no puedo silenciar un matiz del problema de las multas coercitivas que, en la materia que nos ocupa, está emplazado al margen de los análisis hechos por los Tribunales, en punto a su eficacia, en las sentencias citadas y en las que tuvo en cuenta Tomás Mir al elaborar su Discurso.

Pienso que la teoría de las multas coercitivas arranca en nuestro Ordenamiento del art. 107 de la Ley de Procedimiento Administrativo, que reza que «cuando así lo autoricen LAS LEYES, Y EN LA FORMA Y CUANTIA que éstas determinen, la Administración podrá, para la ejecución de determinados actos, imponer multas coercitivas, reiteradas por lapsos de tiempo que sean suficientes para cumplir lo ordenado.

Creo que sí, como puede entenderse, la llamada a la Ley en dicho precepto para la génesis de las multas coercitivas, tanto para su pertinencia como para determinar forma y cuantía, ha de referirse con rigor constitucional a las «leyes formales», emanadas del Parlamento, puede abrirse controversia en torno a las de los artículos 122 y 123 del Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas que tienen su asiento en dicho texto, con exclusividad, sin la predeterminación necesaria en este orden de cosas en la Ley a la que se conecta dicho Reglamento, es decir el Real Decreto Legislativo de 12 de diciembre de 1980, que se limitó a declarar que «la reclamación

económico-administrativa será admisible también en relación a las autoliquidaciones, los actos de repercusión tributaria y las retenciones efectuadas por el sustituto del contribuyente o por las personas obligadas por ley a practicar la retención».

De aquí que con un criterio riguroso, pueda ser difícil padrinar la licitud de unas multas coercitivas nacidas de un Reglamento y carentes de la cobertura de una ley, lo que permitiría sostener la tesis de que tales multas no armonizan con las exigencias de la norma matriz al respecto, o sea el invocado art. 107 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

Estimo oportuno recordar, profundizando en el tema, que tanto la sentencia de la Sala 5.^a del Tribunal Supremo de 22 de junio de 1987 como la del Tribunal Constitucional de 14 de diciembre de 1988 se han dictado en orden a «multas coercitivas» en materia de obras de ejecución forzosa en viviendas que no fueron realizadas, por lo que importa tener presente la Ley de 2 de agosto de 1976 que, respecto a viviendas de protección oficial, instaura la potestad de imponer las susodichas multas coercitivas y, en su art. 2.^o, gradúa la cuantía de las mismas. Por lo tanto, la «exigencia» de ley formal predicada por el art. 107 de la Ley de Procedimiento Administrativo, a título de fundamento ineludible para la entrada en juego de tal tipo de multas, parece que quedó cumplida en los supuestos a que se refirieron las aludidas sentencias, a diferencia de lo que ocurre con las indicadas en los traídos y llevados artículos 122 y 123 del Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas.

Ahora bien, por encima o por debajo de las multas coercitivas, como fórmula útil para que puedan cumplir los «retenedores», en provecho de los retenidos, las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos recaídas en la forma y medida explicadas, lo cierto e importante es que, directamente, no podrán contener la solución deseada por el particular que ha de ser reembolsado a expensas del mencionado «retenedor». Este es el agujero que los preceptos analizados ofrecen y que Tomás Mir y quienes se han aplicado al tema pretenden llenar. Es obvio que la solución ideal sería la del pago por la Administración, con repetición de ésta, por la vía de apremio contra el retenedor, pero, desgraciadamente, ello se me antoja sobremanera difícil en el presente nivel. De aquí que será menester luchar por conseguir otros remedios que pongan coto a anomalías del género de las que pretenden atacar los repetidos artículos 122 y 123 del Reglamento referido.

Ferreiro Lapatza, después de considerar las multas coercitivas como único recurso al alcance de los Tribunales Económico-Administrativos para doblegar resistencias de «retenedores», dice que «tampoco ante la eventual negativa de la parte afectada cabe acudir a un juicio ejecutivo pues la resolución del Tribunal —ajeno al ámbito de la Jurisdicción Civil— no lleva aparejada ejecución a tenor del art. 1.429 de la Ley de Enjuiciamiento Civil. La conclusión,

indica Elizalde, no puede ser más desalentadora. Tramitado el procedimiento económico-administrativo y dictada resolución, ha de instarse un proceso civil que será, además, el declarativo correspondiente a la cuantía litigiosa para que, en definitiva, sea la Jurisdicción ordinaria la que resuelva».

Y añade Ferreiro que «las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos no parecen solucionar, pues, muchos problemas. Mas bien parecen no solucionar ninguno. Para que su intervención fuese efectiva sería preciso dotar a sus resoluciones de fuerza ejecutiva, bien directamente, bien indirectamente, al modo del laudo arbitral, cuya ejecución coactiva se encomienda, como es sabido, a los órganos competentes de la Justicia ordinaria».

Opino que la alusión al arbitraje no es afortunada. La institución, por esencia y tradición, descansa en la «voluntad» concorde de quienes optan por dicho sistema de resolución de sus discordias. Véase ejemplarmente, el art. 1.º de la Ley de 5 de diciembre último. De aquí, pues, que no sea posible, sin más bagajes que los ofrecidos por los comentados artículos 122 y 123 del Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, conferir, a efectos ejecutivos, el valor del laudo a las resoluciones recaídas en los incidentes sobrevenidos entre «retenedor» y retenido o «repercutiente» y repercutido. Creo que el propio Ferreiro, que apunta la idea, es el primer convencido de la imposibilidad jurídica de su realización.

Pero hay que buscar soluciones. Este ha sido el afán de Tomás Mir al resaltar la teoría de las multas coercitivas una vez convencido de que la ejecución subsidiaria por parte del Estado, una vez afrontado por él el desembolso, aunque pudiera ser justa, tendría que tacharse de utópica. Y dichas multas no bastan si el retenedor es recalcitrante y prefiere soportarlas sin efectuar pagos al retenido beneficiado por la resolución del Tribunal, máxime si se tiene presente que el producto de aquéllas se ingresa en el Tesoro en concepto de «recursos eventuales» y no tiene, como destino legal el patrimonio del retenido.

Yo creo que si de lo que se trata es de evitar juicios declarativos que, en verdad, suponen el fracaso de la institución a que responden los repetidos artículos 122 y 123, procede concentrar esfuerzos, tal como lo ha hecho Tomás Mir, en pro de la creación de un título ejecutivo alistable en la línea del art. 1.429 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Si está autorizada la existencia de títulos de dicha clase, sin intervención en su génesis de autoridades judiciales, (los supuestos de los números 1.º, 4.º, 5.º y 6.º del precepto), ¿por qué no conceder dicho rango a las resoluciones dictadas por los Tribunales Económico-Administrativos, tras un auténtico proceso contradictorio, a la luz de los artículos 122 y 123?

Disponemos en nuestro Ordenamiento de un antecedente valioso. Se trata del Texto refundido de la Ley de Uso y Circulación de Vehículos de Motor, de

21 de marzo de 1968, que, en su artículo 19, declara que los Juzgados de Instrucción al acordar el archivo de diligencias por inexistencia de responsabilidad penal, dictarán auto determinado «la cantidad líquida máxima» que se puede reclamar como indemnización por los daños y perjuicios sufridos por cada perjudicado, amparados por el Seguro Obligatorio.

Y, luego, en el art. 15, prescribe que un testimonio de dicho auto constituirá título ejecutivo para entablar un juicio de esta clase al amparo de los invocados artículos 1.429 y siguientes de la Ley Procesal Civil.

¿Sería, pues, demasiado pedir que, con empleo del instrumento jurídico de rigor —la ley formal— se confiriera a las susodichas resoluciones incidentales de los Tribunales Económico-Administrativos el mismo valor que el Texto refundido de que se ha hecho mérito confiere a los autos testimoniados objeto de cita?

Soy del parecer de que unicamente por dicha vía podrán remontarse los obstáculos que tanto preocupan a Tomás Mir y, sin abandonar el dispositivo de las multas coercitivas, trazar la mejor fórmula para que, con rapidez, culmine el debate la Jurisdicción Ordinaria con una condena al pago de cantidad líquida a satisfacer por un particular a otro particular, predeterminada fundamentalmente por los referidos Tribunales económico-administrativos.

Este es mi punto de vista que brindo al nuevo Académico por si le puede ser útil en sus investigaciones para alcanzar la meta de justicia a que aspira.