

# RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS

## *Las actividades de colaboración de los privados con la Administración Tributaria: en torno a un nuevo ordenamiento*

Rafael CALVO ORTEGA. Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA

Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, Madrid, 2006, 245 págs.

Damos noticia de este libro que reúne el discurso de ingreso en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación del profesor emérito de la Universidad Complutense, Rafael CALVO ORTEGA, así como la contestación que, en nombre de la Corporación, realizó Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA; todo ello verificado en la solemne sesión que se celebró el 12 de junio pasado, sucediendo el primero, en la Medalla número 27 de la Academia, al profesor Juan IGLESIAS SANTOS.

El trabajo de CALVO arranca de una afirmación que difícilmente puede ponerse en tela de juicio y que pasa por considerar que la formidable gestión tributaria que se lleva a cabo en España, al igual que en los demás Estados modernos, es posible gracias a las actividades de colaboración de los privados con la Administración tributaria, tanto por los resultados de índole recaudatoria como de provisión de información de utilidad para la Hacienda Pública. El estudio de conjunto de las obligaciones de colaboración que se tratan –y que son: la sustitución tributaria, la retención e ingreso a cuenta, la repercusión de cuotas, las obligaciones de facilitar información sobre terceros y la representación obligatoria de los contribuyentes no residentes– promueve la denuncia de la indiferenciación actual que se da de las mismas respecto de las obligaciones del contribuyente, así como la reivindicación de una regulación separada y propia.

El estudio consta de ocho capítulos dedicados al tratamiento de los siguientes temas:

- 1.º La necesidad de colaboración en la gestión tributaria. Su conveniencia para una aplicación de los tributos más eficiente y justa. Algunos apuntes sobre su génesis.
- 2.º Delimitación del concepto de colaboración de los privados con la Administración tributaria. Crítica de la conceptualización legal y de las posiciones doctrinales.
- 3.º Tipificación de las figuras tributarias de colaboración.
- 4.º Las actividades de colaboración con la Administración tributaria ¿son una consecuencia del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos o son prestaciones personales de carácter público autónomas?

- 
- 5.º Incorporación de las actividades de colaboración al ordenamiento tributario español: motivación y teleología. Indiferencia legislativa en relación con contribuyentes y colaboradores.
  - 6.º Obligaciones de colaboración y obligaciones de contribución: esencia de cada tipo y demanda de un régimen jurídico básicamente diferente.
  - 7.º Tratamiento indiferenciado de las obligaciones de colaboración y de contribución. Su oposición a la igualdad y a la justicia tributaria establecidas por la Constitución.
  - 8.º Reflexiones sobre un nuevo ordenamiento de las actividades de colaboración de los privados con la Administración tributaria.

En las primeras páginas se excluye a la llamada por la Ley General Tributaria (art. 92) colaboración social y a la cooperación en la recaudación tributaria de las entidades financieras de los supuestos después analizados y que constituyen prestaciones de hacer –los colaboradores no realizan el pago de un tributo– que se refieren y traen causa de la relación con un sujeto tercero, diferenciándose de las obligaciones formales que incumben al contribuyente.

Para procurar su adecuada identificación, el profesor CALVO ORTEGA realiza, como señala GARCÍA DE ENTERRÍA después, un asedio sistemático y profundo –no exento, en nuestra opinión, de reiteraciones innecesarias en varios lugares del trabajo–, en todos sus aspectos jurídicamente relevantes, de la institución de las actividades de colaboración de los sujetos privados con la Administración Tributaria. Comienza criticando la *vis expansiva* que tuvo la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre, descartando que las actividades de colaboración consideradas constituyan prestaciones patrimoniales de carácter público. Prosigue calificando las cinco situaciones subjetivas que se estudian (sustitución, retención, repercusión, información sobre terceros y representación de no residentes) como prestaciones personales de carácter público a las que alude el artículo 31.3 de la Constitución y, también, se plantea su específica tipificación como supuestos de participación de los administrados en funciones públicas.

Más adelante se descarta que las actividades de colaboración investigadas traigan su causa en el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos afirmado en el artículo 31.1 de la Constitución, porque aquél viene vinculado imperativamente a la capacidad económica del contribuyente. Tampoco se entiende satisfactorio el concepto de poder tributario para explicar la diferencia entre el deber de contribuir y las actividades de colaboración con la Administración y se insiste en el carácter de las actividades de colaboración como prestaciones personales de carácter público autónomas y, además, el más importante tipo de prestación personal en nuestro ordenamiento, una vez que se ha suprimido el servicio militar obligatorio.

En el capítulo quinto se estudian las motivaciones y finalidades a que responden las actividades de colaboración, tratando por separado la Constitución y las normas legales y reglamentarias derivadas. Rafael CALVO critica que la diversidad esencial de figuras de colaboración estudiadas no haya dado lugar a un tratamiento diferenciado de las mismas por las normas fiscales. Al contrario, según sostiene, el ordenamiento ha sido indiferente en relación con todos los aspectos de la relación jurídica que interesan al contribuyente y al colaborador de la Administración: interpretación administrativa, consultas

---

tributarias, presunción de buena fe, régimen sancionador, recurribilidad, procedimiento, asistencia de los órganos administrativos, etc. De todos estos aspectos, el autor llama la atención sobre el hecho de que el grupo normativo en el que la indiferencia de tratamiento destaca más es en el bloque de infracciones y sanciones tributarias, pese a que se entienda que la antijuridicidad es mayor en el caso de incumplimiento de los contribuyentes que de los privados que colaboran con la Administración.

En el siguiente apartado de la investigación se enuncian los motivos de la indeterminación y confusión normativa reinante en orden a las obligaciones derivadas de las actividades de colaboración con la Administración tributaria:

- Falta de una visión y sistematización legislativas en relación con las obligaciones formales de colaboración.
- Utilización de los conceptos de deber y obligación en el ámbito tributario.
- Expansión del deber de contribuir más allá de los límites que pueden considerarse justificados.
- Recepción por la Ley General Tributaria de 2003 de las «obligaciones entre particulares resultantes del tributo».
- Falta de una doctrina general sobre las actividades de colaboración de los privados con la Administración fiscal por la inexistencia de un debate general, de la ausencia de una doctrina abstracta y, en consecuencia, de la formulación de conclusiones que puedan ser discutidas.
- Las dudas sobre la existencia de un deber general de colaboración con la Administración tributaria a cargo de los sujetos privados.

La situación de indiferencia legislativa que el profesor CALVO critica representaría «una transgresión del principio de igualdad cuando la diferencia entre las situaciones que permiten el juicio de igualdad es relevante. La única objeción a esta afirmación sería terminológica: la discriminación es un concepto que encaja en la igualdad ante la ley: un sujeto es tratado por la Administración o por los tribunales de manera diversa a otros que se encuentran en su misma situación (o semejante). Probablemente sería más correcto hablar de igualdad injustificada para referirse al tipo de transgresión en la ley que aquí interesa: indiferencia ante la desigualdad».

En el último capítulo de la investigación se postula firmemente el mantenimiento de las actividades de colaboración estudiadas, proponiendo que gran parte de las figuras de responsabilidad que, en ocasiones, conducen a situaciones injustas, fuesen sustituidas por una información adecuada y oportuna que permitiese a la Administración gestionar en el momento preciso. Se vuelve a insistir en la desvinculación de las actividades de colaboración respecto del deber constitucional de contribuir al sostenimiento del gasto público y se recuerdan los principios a que están sujetas dichas actividades: reserva de ley, subsidiariedad y proporcionalidad, planteando luego la conveniencia de introducir, en una futura reforma de la Ley General Tributaria, algunas peculiaridades procedimentales tanto en sede de gestión tributaria como de revisión de actos en vía administrativa.

---

Estas reformas de índole procedimental –a las que siguen en el trabajo el señalamiento de los aspectos básicos de reforma de las actividades de colaboración y una serie de propuestas concretas de modificación del ordenamiento de las figuras de la sustitución tributaria, retención a cuenta, repercusión de cuotas, información sobre terceros y representación de no residentes– servirían a dos importantes objetivos:

«Primero, a la eficacia de las actividades de colaboración de los privados. Si el legislador establece una medida tan importante como la prestación personal obligatoria, debe buscar su eficacia y ha de darle un cauce procedimental adecuado. Segundo, la celeridad procedimental puede evitar situaciones injustas que se concretan, por ejemplo, en la imposibilidad para el colaborador de conseguir el resarcimiento de una cantidad pagada por él (en el caso de la sustitución) o en la imposibilidad de repercutir un impuesto debido por un tercero. No hay que olvidar que debajo de estos ejemplos, y de otros, está la idea de que los tributos deben ser pagados por aquellos sujetos que han manifestado la capacidad económica gravada específicamente por la ley en cumplimiento de un mandato constitucional.

La colaboración tiene que limitarse a su esencia, que es la ayuda a la Administración en la gestión de los tributos. Pero debe tenerse el máximo cuidado para que los colaboradores a que nos referimos no resulten incididos definitivamente. Lo contrario sería absurdo, inconstitucional e injusto».

*Miguel Ángel Martínez Lago*