



**ALGUNAS
REFLEXIONES
SOBRE EL DEBER DE
COLABORACIÓN EN
EL ÁMBITO
TRIBUTARIO**

MARES RUIZ, Carla Elena

2014

La SUNAT no se identifica necesariamente con las opiniones, comentarios, recomendaciones, conclusiones u otras expresiones vertidas por los autores, siendo éstas de su exclusiva responsabilidad; tampoco son vinculantes ni comprometen los objetivos, programas y acciones de la SUNAT. Del mismo modo, dichas expresiones no constituyen, en ningún aspecto o circunstancia, la posición oficial de la SUNAT, estando prohibido citarlas como tales en cualquier publicación, bajo responsabilidad. Toda cita o mención que se haga del presente documento se debe hacer citando la fuente y respetando la normativa vigente en materia de derechos de autor.

Algunas reflexiones sobre el deber de colaboración en el ámbito tributario

Carla Mares¹
Ernst & Young
Universidad de Piura

Sumario: I.- Introducción. II.- Una revisión del concepto y fundamento del deber de colaboración. 1.- Campos básicos en los que se despliega el deber de colaboración. 2.- Cómo conceptualizar el deber de colaboración. Una aproximación. 3.- Fundamento y límites que deben tenerse en cuenta al momento de configurar las actividades de colaboración. III.- Las figuras tributarias de colaboración y las actividades de colaboración. 1.- Sustitución. 2.- Retención a cuenta. 3.- Repercusión. 4.- Información sobre terceros. 5.- Representación obligatoria de contribuyentes no domiciliados. IV.- Propuesta de una ruta a seguir en una eventual reforma de las actividades de colaboración en el ámbito tributario. V.- Conclusiones. VI.- Bibliografía

I. Introducción

No es difícil imaginar que el crecimiento y mejora de la gestión tributaria en la mayoría de países están ligados estrechamente a la intervención de los particulares en muchas de las actividades que la Administración Tributaria tiene a su cargo, especialmente aquellas vinculadas a la recaudación y al cruce de información. La relevancia que ha cobrado para un Estado, tanto a nivel local como a nivel global, el deber de colaboración y las tareas que sus ciudadanos tienen que asumir bajo el marco de este deber nos anima a plantearnos algunas cuestiones en torno a él a fin de valorar cuál debe ser su verdadero alcance. Pues, si bien las actividades de colaboración permiten obtener, muchas veces, una recaudación más justa, no es menos cierto que las figuras tributarias diseñadas por el legislador para llevarlas a cabo pueden no resultar tan adecuadas a la justicia y a los principios constitucionales que informan el ordenamiento tributario.

¹ Abogada titulada de la Universidad de Piura. Doctora en Derecho por la Universidad de Navarra (España) y la Universidad de Bolonia (Italia).

* Artículo publicado en AA.VV. *Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, tomo I, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 2014, pp. 897-916.

Usualmente, el deber de colaboración se ha estudiado desde la óptica del deber de contribuir que tenemos todos los ciudadanos; no obstante, parece necesario delimitar y distinguir las funciones que asume un particular para colaborar con la Administración Tributaria y dotarlas de una regulación propia. Por ello, un buen punto de partida para abordar el tema que nos ocupa en el siguiente apartado —concepto y fundamento del deber de colaboración— es el reconocimiento de las diferencias que existen entre las obligaciones formales que asume quien lleva a cabo actividades de colaboración y aquéllas que asume un contribuyente como parte complementaria a su deber de contribuir al sostenimiento del gasto público.

De otra parte, el análisis de las figuras tributarias de colaboración previstas en nuestro ordenamiento nos permite evidenciar que la creación de muchas de ellas responde a una situación coyuntural que, en algunos casos, ha impedido un análisis más profundo, de modo tal que su inclusión carece de un sustento suficiente y su regulación y aplicación no resulta acorde con el marco constitucional. De ahí que la propuesta que planteamos en la última parte de este trabajo tenga como presupuesto que la creación de cualquier actividad de colaboración por parte del legislador debe tener como fundamento la Constitución. No es para menos si pensamos en toda la responsabilidad que conllevan las actividades de colaboración y los riesgos que supone el incumplimiento, o cumplimiento defectuoso, de alguna de ellas.

Si pensamos en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos como fundamento de las actividades de colaboración, esto podría desembocar en una regulación algo extrema. El deber de contribuir tiene un carácter esencial y, por ello, su nivel de exigencia es máximo; esto, si bien resulta lógico para quien es contribuyente —pues es el sujeto que realiza el hecho imponible quien manifiesta una capacidad económica—, no parece serlo tanto en el caso de un tercero que debe colaborar con las funciones propias de la Administración Tributaria para que ésta logre sus objetivos.

No se puede olvidar que el particular apoya en tareas de gestión de forma gratuita y por una exigencia que le viene de afuera. La indiferenciación

normativa que muestra una equiparación entre contribuyente y colaborador es, probablemente, uno de los factores que ha llevado a situaciones ciertamente anómalas; pues se ha aplicado un mismo régimen para situaciones jurídicas distintas. Esto afectaría, sin duda, al principio de igualdad que exige otorgar un trato diferente a situaciones distintas.

En un Estado moderno no cabe prescindir de las actividades de colaboración en las funciones públicas que facilitan la gestión tributaria; sin embargo, sería conveniente replantear bajo qué cimiento constitucional se estructuran y qué principios son los que deben informar su regulación normativa, con la finalidad de que éstas se desarrollen del mejor modo posible. Nadie más interesado que el mismo Estado para que esto sea así; por ello, el estudio de todas las figuras de colaboración en su conjunto y el diseño de un marco regulatorio común a todas ellas puede resultar beneficioso no sólo para los particulares involucrados sino también para la Administración Tributaria.

Finalmente, queremos dejar claro que el objetivo de este trabajo no es plantear soluciones concretas a la problemática que se puede observar respecto de las actividades de colaboración en un sistema fiscal determinado. Por el contrario, en estas líneas buscamos apuntar a un objetivo más amplio: dar las bases argumentativas para poder discutir, en el caso concreto, los alcances de la normativa vigente que dejan al particular en una situación totalmente inequitativa respecto a la actuación administrativa y delinear una ruta que sirva ante una eventual reforma legislativa que involucre el deber de colaboración en cualquier ordenamiento tributario.

II. Una revisión del concepto y fundamento del deber de colaboración

1. Campos básicos en los que se despliega el deber de colaboración

Podríamos señalar que son tres los principales ámbitos en los cuales la presencia de un colaborador de la Administración Tributaria resulta necesaria si se quiere conseguir una gestión fiscal más efectiva.

El primero es el referido a la información sobre terceros con los que tienen una relación económica o de negocios (que, muchas veces, sólo el

colaborador puede proporcionar). El segundo está vinculado con la posibilidad de sustituir al contribuyente en aquellas situaciones en las que ofrezcan una mayor garantía y/o un menor costo para el Fisco a efectos de verificar el cumplimiento de una obligación tributaria. El tercero se ubica dentro de la imposición de consumo, pues la presencia del colaborador permite que, aun gravando todas las etapas del tráfico comercial de bienes y servicios, el impuesto recaiga sobre el consumidor final.

Si nos situamos en el contexto actual, en el que no podemos pensar el crecimiento de las labores que lleva a cabo la Administración Tributaria al margen del desarrollo informático y las herramientas telemáticas hoy utilizadas, resulta que todos estos mecanismos si bien resultan necesarios no son suficientes. De ahí la importancia de contar con personas que colaboren con las tareas de gestión de los tributos, especialmente en lo que respecta a los impuestos sobre la renta y el consumo. Pensemos, por ejemplo, en el papel que, a efectos de la recaudación, juegan las retenciones, percepciones y deducciones en el pago del Impuesto sobre la Renta o del Impuesto sobre el Valor Añadido (IGV, en Perú). Las cifras, sin duda, mostrarían que un ordenamiento fiscal moderno no puede prescindir de estos medios para allegarse el importe que hoy por hoy recauda gracias a ellos.

Y esto es así por la sencilla razón que un Estado Social de Derecho, ante el incremento de las necesidades públicas que debe cubrir, se ve obligado a presionar sobre los ingresos tributarios. Este objetivo se logra, sobre todo, a través de la implementación de medidas que ayudan a mejorar la gestión de recursos tributarios —sea porque apuntan a hacer más eficaz su obtención, sea porque están encaminadas a reducir la evasión fiscal—.

Además de esta razón política que justifica la extensión que ha alcanzado la fiscalidad en nuestro tiempo (esto es, el aumento constante de necesidades públicas), hay una razón económica que no podemos dejar de lado. El crecimiento económico es innegable. Aumenta el tráfico empresarial, aumenta la renta, aumenta el patrimonio y es lógico que la estructura o diseño impositivo de un país se adecúe a los tiempos para alcanzar a gravar

la riqueza existente. De hecho esto ha sido, y viene siendo, así. Pensemos, por ejemplo, cómo de una imposición de producto se pasa a una imposición personal sobre la renta y cómo de una imposición en cascada se pasa a una imposición sobre el valor añadido para gravar el consumo.

Estas dos grandes transformaciones que ha sufrido la mayor parte de sistemas fiscales no podrían pensarse sin la exigencia de una mayor colaboración por parte de los particulares. De ahí que sea incuestionable situarnos en un escenario diferente en lo que respecta al tema que nos ocupa: la Administración Tributaria necesita de los particulares para llevar a cabo su tarea.

No obstante estas afirmaciones, pensamos que el legislador podría repensar la regulación relativa a las figuras de colaboración y a las actividades de colaboración que hoy están vigentes en un ordenamiento jurídico pues hay varios aspectos que podrían ajustarse y cambiar con el fin de llegar a una situación más justa y eficiente, de la que no sólo se beneficiará el particular sino también el Estado.

2. Cómo conceptualizar el deber de colaboración. Una aproximación.

Una vez delimitado el campo en el que se despliega, principalmente, la actividad del particular que colabora con la Administración y el contexto en el que ésta se realiza, pasamos a comentar el alcance del concepto del deber de colaboración que fundamenta —o, al menos, debería ser así— la concreción normativa de las distintas figuras de colaboración y actividades de colaboración que el legislador prevé para lograr el cumplimiento efectivo de las obligaciones tributarias.

En primer término, debemos partir de una diferenciación básica pero importante. Las obligaciones formales del contribuyente que debe realizar por ser él quien realiza el hecho imponible son distintas de las obligaciones formales que la ley impone a un tercero por la relación económica que éste tiene con el contribuyente. En el primer caso se encontrarían la declaración, la autoliquidación o las comunicaciones que deben cursar a la

Administración. En el siguiente caso estarían las actividades de gestión que pueden concretarse en figuras como la retención o la obligación de facilitar información sobre terceros, entre otras.

En segundo término, si vemos los ordenamientos fiscales modernos, éstos prevén mecanismos para facilitar al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones materiales y formales. Pensemos, por ejemplo, en la asistencia que desde distintas entidades públicas o privadas se puede brindar al contribuyente: el pago de los tributos en una entidad del sistema financiero y bancario, las campañas de información sobre la aplicación de los tributos, etc. Estas actividades de colaboración favorecen de modo directo e inmediato al contribuyente y, en el caso de la colaboración que prestan las entidades bancarias a la Administración Tributaria, le benefician como cualquier otra mejora en los servicios administrativos. Sin embargo, ellas carecen de las dos notas que caracterizan las actividades de colaboración que analizamos en este trabajo: el carácter coactivo y el beneficio que le reportan a la Administración como titular de la gestión tributaria. En este sentido, vale la distinción a fin de acotar nuestro objeto de estudio.

Llegados a este punto, podríamos decir que el concepto de colaboración de los particulares con la Administración se sitúa en el ámbito de las obligaciones formales del contribuyente, cuyo cumplimiento es requerido, de forma coactiva, por la Administración a ciertos administrados en determinados supuestos que le facilitan las tareas de gestión tributaria.

En este sentido, la retención se propone como una relación de sujeción — una especie de gestión de negocios ajenos o una forma de actuación en nombre de la Hacienda— en la que el retenedor sustituye a la Administración en su obligación de cobrar tributos, actuando como un gestor legal o un depositario en el ámbito de la recaudación.

Este esquema que presenta al retenedor como un sujeto colaborador, mostraría el trasfondo imperativo que subyace a toda relación entre el Estado como ente impositor y el contribuyente como sujeto de la imposición. Y, de este modo, dentro de las relaciones que se tejen en la

gestión de tributos, el retenedor asume una obligación irrenunciable al representar al sujeto activo de la relación jurídico-tributaria por imposición de la ley y su gestión consiste, precisamente, en el cobro y subsiguiente pago de la recaudación obtenida.

El diseño normativo de la retención, no obstante, presenta algunos aspectos criticables que podrían hacerse extensivos, sin duda, a las demás actividades de colaboración. Se echa en falta, por ejemplo, el reconocimiento de una compensación económica por la labor de gestión que realiza el particular y, también, una adecuada aplicación de los principios de justicia tributaria en ciertas normas y prácticas administrativas (pensamos, sobre todo, en las sanciones previstas ante el incumplimiento de la “colaboración forzosa y no retribuida”).

Pero más allá de estas observaciones, podría afirmarse que la función del retenedor no se limita a colaborar en la correcta aplicación de los tributos, ni su presencia se reconduce a la simple prestación de actividades de colaboración. En esta línea, es patente la dificultad que supone situar al retenedor en un *status* de “agente del Fisco” y reconocer, a la vez, el carácter de obligado que tiene frente al Fisco. Si el retenedor sólo colabora en la gestión de la obligación imputable al retenido, ¿cómo puede ser, también, deudor de una obligación tributaria?

Un apunte final a propósito del breve análisis que hemos hecho de la retención como una de las actividades de colaboración. El deber de colaboración que cabe exigir a los ciudadanos por parte de la Administración, nos sugiere la siguiente pregunta: ¿hasta dónde puede llegar ese poder? La ampliación del campo de los obligados tributarios ha ido cada vez a más. Esto responde, no sólo al hecho de que el fenómeno tributario es algo vivo y dinámico, sino también a razones de técnica recaudatoria o de seguridad en el pago de la deuda. Pero, ¿existe un límite respecto a la aparición de “nuevos” obligados tributarios?

De otra parte, si bien el deber de colaboración se refiere a un tercero, cuando se piensa en la retención —o en otro mecanismo de pago a cuenta—

parecería que la Administración precisa también de la colaboración del mismo contribuyente al pedirle un ingreso anticipado. Es claro que quien cumple con la obligación a cuenta es un tercero, pero quien soporta económicamente su cumplimiento es el futuro sujeto pasivo de la obligación principal; de ahí que cabría preguntarse ¿en qué medida el Estado puede imponer a éste una obligación de financiación exigiendo un ingreso anticipado sobre una deuda que aún no existe?

La respuesta a estos cuestionamientos no nos resulta fácil; pero parece que dependerá, en definitiva, de la posición que se adopte ante esta otra interrogante: ¿priman las razones de índole recaudatoria o de facilidad en la gestión sobre las exigencias de justicia tributaria y capacidad económica cuando nos movemos en el campo impositivo?

3. Fundamento y límites que deben tenerse en cuenta al momento de configurar las actividades de colaboración

El deber de colaboración, y las actividades que el Estado puede imponer a un particular para que facilite y asegure la gestión de los tributos en determinados casos, se ha justificado normalmente como una derivación del deber de contribuir al sostenimiento del gasto público previsto en la Constitución. Para que este deber se concrete hace falta una ley que determine su nacimiento, su contenido y su régimen jurídico; así como un acto administrativo que vincule a un sujeto concreto con este deber.

Se ha entendido que este deber público de contribuir no se reduce a la exigencia de que todo ciudadano pague sus impuestos, sino que este deber conecta con muchas otras prestaciones (materiales y formales), configurándose así una variedad de posiciones pasivas frente al tributo y también otras que están orientadas a lograr una mayor eficacia en la gestión de los tributos, aun cuando no supongan una prestación pecuniaria.

Lo expuesto, sin embargo, resulta cierto en parte. No hay duda que el deber de contribuir sustenta la obligación que tiene el contribuyente de pagar el tributo debido y todas las obligaciones formales que lo hacen posible

(presentar la declaración jurada y autoliquidar el impuesto, llevar libros y registros contables, emitir comprobantes de pago, etc.). Sin embargo, ¿esto podría alcanzar a terceros? No olvidemos que el deber de contribuir está vinculado con la capacidad económica y ésta sólo puede tenerla el contribuyente. Por tanto, un sujeto obligado a colaborar con el Fisco debe cumplir con las prestaciones personales de carácter público que señale la Ley pero no está llamado a contribuir con el sostenimiento del gasto público. Tampoco parece que el fundamento del deber de contribuir se encuentre en el sometimiento de los poderes públicos y de los ciudadanos al ordenamiento jurídico. El deber genérico de colaboración del ciudadano con el Estado para mejorar el desempeño de las actividades administrativas busca tutelar determinados intereses públicos; sin embargo, no podría justificar la imposición de las actividades de colaboración que aquí estudiamos.

La colaboración de los terceros es exigible porque la Constitución ampara que una Ley concrete las prestaciones personales de carácter público. Pero esto es algo muy distinto del deber que recae sobre el contribuyente; pues el primero se va a concretar con total independencia de la capacidad económica que tengan quienes van a realizar las prestaciones de hacer que la Ley les señale.

De otra parte, vale la pena resaltar que, tal como ocurre con el deber de contribuir, no basta con una referencia constitucional abstracta para exigir a un tercero el cumplimiento de una obligación formal: se requiere de una Ley que concrete el contenido de cada deber y la imputación subjetiva del mismo, para que pueda resultar exigible. Y a esto se suma, usualmente, un acto administrativo de fijación y determinación o un acto de reconocimiento (declaración y liquidación) del propio contribuyente.

Tal como sucede en toda la materia tributaria, la reserva de ley a la que aquí hacemos referencia tiene un carácter relativo. Por tanto, se garantiza que, cuando menos, los elementos esenciales de la prestación personal estén previstos en una ley. En este caso, concretamente, la ley debe prever la

actividad de colaboración; los supuestos de hecho que la originan; la relación entre el colaborador y el contribuyente así como las garantías que aquél tiene respecto de éste a fin de reestablecer su equilibrio patrimonial; los mecanismos de protección de los poderes públicos, sobre todo, teniendo en cuenta que no es el colaborador quien ha manifestado la capacidad contributiva gravada².

Además de la cobertura legal que requieren las prestaciones personales y patrimoniales, debemos tener en cuenta que ambas están sujetas a los principios constitucionales tributarios y al resto de declaraciones constitucionales específicas (v.g. el reconocimiento de la libertad de empresa, el derecho de propiedad, etc.). Estos principios no sólo limitan a los poderes públicos al momento de establecer este tipo de prestaciones sino también al momento de exigirlos.

Aun cuando los principios tributarios estén pensados, en primer término, para el deber de contribuir, algunos de ellos pueden ser invocados plenamente cuando estamos frente al deber de colaboración (v.g. generalidad, igualdad, reserva de ley). Si observamos, por ejemplo, las dos figuras de colaboración más relevantes —la retención y la repercusión obligatoria— verificamos que se establecen con una generalidad máxima en el Impuesto sobre la Renta y en el Impuesto sobre el Valor Añadido. O, si pensamos, en la proporcionalidad —que es uno de los elementos fundamentales de la justicia tributaria— vemos que ella debe manifestarse en la racionalidad con la que se establecen este tipo de prestaciones y, también, en el equilibrio entre la exigencia y el costo que suponen al obligado tributario y los objetivos que espera alcanzar la ley que las formula. No es poco frecuente, sin embargo, la poca consideración que el legislador tiene con este principio cuando encontramos situaciones en las que el sustituto tiene que ejercer una acción de regreso onerosa, lenta y de

² En definitiva, podría decirse que los cuatro criterios que deben tenerse en cuenta al momento de evaluar si una materia o elemento del tributo debe estar cubierto por ley son los siguientes: i) su importancia individual y social; ii) su incidencia cuantitativa; iii) su coste para los ciudadanos; y, iv) la responsabilidad que generen las actividades de que se trate.

resultado incierto para recuperar lo que pagó en lugar del contribuyente. O, los casos en los que un tribunal ha considerado desproporcionada la información que la Administración ha solicitado sobre terceros, dejando sin efecto tal requerimiento.

Es importante resaltar que la proporcionalidad requiere, además, una consideración subjetiva pues debe tenerse en cuenta la capacidad de organización y actuación de quienes son llamados a colaborar con la Administración Tributaria. No es lo mismo pedir la colaboración de una gran empresa que la de una pequeña empresa cuando estamos ante un supuesto de repercusión obligatoria; o, la calificación de retenedor que se puede hacer de una empresa o de un sujeto civil, aun cuando ambos paguen a un tercero una suma de dinero que constituye renta gravada.

III. Las figuras tributarias de colaboración y las actividades de colaboración

En la mayor parte de sistemas fiscales, el incremento de las actividades de colaboración así como la correspondiente designación de más colaboradores tributarios responde básicamente a dos razones: i) mejorar la gestión tributaria; y, ii) evitar el fraude fiscal. En último término, podría afirmarse que un Estado moderno al diseñar las múltiples formas que adopta el deber de colaboración no sólo busca incrementar la recaudación sino, además, obtener información de terceros.

De otra parte, el avance de la técnica ha influido enormemente en la configuración de los sistemas fiscales y esta evolución ha marcado, a su vez, la incorporación de nuevas actividades de colaboración y nuevos colaboradores de la Administración.

Actualmente, las actividades de colaboración que han cobrado mayor relevancia son la sustitución, la retención, la repercusión, la información sobre terceros y la representación obligatoria de contribuyentes no domiciliados. Aun cuando la terminología que pueden adoptar estas figuras en los distintos ordenamientos no sea la misma, intentaremos delinear los conceptos que están detrás de cada una de ellas.

1. Sustitución

En la sustitución lo esencial es que el sustituto se coloca “en lugar” del contribuyente en una obligación tributaria que es definitiva y completa, así como en las obligaciones formales inherentes a aquélla. Pensemos, por ejemplo, en los pagos a no domiciliados con el fin de sustituir al perceptor de la renta. Como el sustituto no manifiesta la capacidad contributiva que está descrita en el hecho imponible —y, por tanto, no está llamado a ser el incidido económico— cuenta siempre con algún mecanismo que le permite restablecerse patrimonialmente (v.g. acción de regreso, técnicas de reembolso instantáneo, etc.). Esto debe ser así pues la ley no puede ser indiferente en relación con quien paga el tributo, más aun cuando el principio de capacidad contributiva apunta a que el tributo sea satisfecho por quien ha manifestado tal capacidad y no por otro.

Las razones que motivan la sustitución son diversas pero podrían resumirse en dos: facilitar la gestión del tributo y asegurar la recaudación. En cualquier caso, sea cual fuese su motivación, lo esencial es que el sustituto se subroga en la situación jurídica del contribuyente quedando incluido dentro del círculo tributario, sin tener participación alguna en el hecho imponible, tan sólo por voluntad de la ley.

2. Retención a cuenta

En esta figura el retenedor detrae un importe determinado por ley a propósito del pago de una cantidad de dinero que efectúa al contribuyente y lo ingresa a cuenta de una hipotética deuda tributaria que será liquidada por éste al finalizar el período en que corresponde declarar y pagar el impuesto relacionado con ese importe retenido.

La retención constituye una técnica sumamente útil para la gestión tributaria. En sus orígenes, lo más importante era generar a través de este mecanismo un flujo regular de ingresos al Fisco a fin de solventar el gasto público de forma continua, pues la retención permitía aproximar el ingreso en la Administración al momento de la obtención de la renta por parte del contribuyente. Además, se garantizaba la recaudación pues la posición del

retenedor como pagador de la renta era mejor y más estable que la del perceptor de la misma; ello hacía que los supuestos de esta figura se extendieran cada vez más en los diferentes sistemas fiscales. Finalmente, la información que la Administración puede obtener gracias a la retención es de máxima utilidad. Cuando el retenedor comunica los datos de quienes perciben la renta, la base de ésta y el importe retenido está brindando una información de primer orden para quien lleva a cabo las tareas de gestión tributaria.

A diferencia de lo que ocurre con la sustitución, en la que hay una subrogación en una obligación definitiva y completa, la retención es una obligación legal del retenedor que debe detraer una parte del pago que realiza al contribuyente, abonándolo al Fisco a cuenta de una obligación futura e hipotética de éste.

Otro rasgo que distingue ambas figuras es que mientras que en la sustitución el contribuyente queda fuera del círculo tributario (sólo está obligado a reembolsar al sustituto), en la retención se mantiene dentro de él y está obligado, al momento de liquidar su impuesto, a integrar la base sobre la que se ha practicado la retención y la cantidad retenida.

Podríamos decir que la retención tiene las siguientes notas características: i) se establece por ley; ii) se detrae una parte del pago que se hace a una persona (y que, por lo general, será renta gravada para ella); y, iii) se ingresa el importe detraído al Fisco. Por tanto, el retenedor no sustituye al perceptor del pago en ninguna obligación definitiva.

Usualmente, el desarrollo de la retención a cuenta ha ido vinculado a la imposición personal sobre la renta: la percepción de los distintos tipos de renta y los distintos momentos en que se produce permite calificar como parciales y provisionales dichos ingresos respecto al contribuyente, que es quien soporta la retención. Sólo al finalizar un período (anual) los distintos flujos que constituyen renta gravada podrán verificarse e integrarse de forma global para liquidar el impuesto correspondiente de forma definitiva. Antes

de eso, los abonos que realice el retenedor serán a cuenta de una obligación que aún no existe.

Como apunte final podríamos decir que los efectos positivos de la retención han motivado que se extiendan los supuestos de aplicación a la percepción de casi todos los tipos de renta, con excepción de los beneficios empresariales.

3. Repercusión

La imposición sobre el consumo diseñada sobre la técnica del valor añadido tiene como pieza fundamental la repercusión obligatoria de la cuota tributaria: aquél que se relacione con el contribuyente a propósito de una venta de bienes o una prestación de servicios debe pagar el importe del impuesto. De una parte, el contribuyente (que, por lo general, es quien realiza la operación gravada) está obligado a repercutir pero, de otra parte, el repercutido (que, por lo general, es el destinatario de la operación gravada) está obligado a soportar la traslación del impuesto.

Ahora bien, cuando el contribuyente repercute la cuota tributaria no sólo se beneficia a sí mismo sino que está ayudando a que se cumpla con otras funciones del sistema tributario en su conjunto. La idea es que el impuesto se repercuta a través del pagador hasta llegar al consumidor final que es quien debe asumir la carga económica del impuesto.

No obstante, hay que dejar claro que la repercusión no altera la condición de contribuyente. Tal cualidad viene determinada por la realización del hecho imponible y constituye una situación jurídica pasiva de la que se derivan obligaciones materiales (como el pago de la cuota repercutida) y formales (como la declaración, facturación, registro). El repercutido, si bien satisface al sujeto pasivo el importe de la cuota tributaria, no está obligado al pago frente a la Administración Tributaria.

4. Información sobre terceros

Los particulares están obligados a comunicar a la Administración una serie de datos, hechos y situaciones que pueden estar vinculados con su propia

realidad y actividad económica o con la de terceros. En este último caso, estaremos frente a una actividad de colaboración.

Las razones que justifican esta obligación, tal como ocurre en las figuras antes descritas, giran en torno a la mejora de la gestión tributaria, a la necesidad de reducir la evasión fiscal y a la obtención de mayores ingresos tributarios. En este sentido, vale decir que los datos que integran la información solicitada por la Administración son de carácter subjetivo (identificación de los terceros) y objetivo (detalle de la operación: fecha, importe, frecuencia, etc.).

Por lo general, los sistemas fiscales prevén que la información sobre terceros pueda darse a la Administración Tributaria de dos maneras. Cuando responde a un requerimiento previo, este deber de colaboración se manifestará en una actividad aislada y esporádica; mientras que cuando se derive de la titularidad de una situación jurídico-pasiva impuesta por ley —como puede ser la retención o la repercusión— este deber de concretará en una actividad dependiente, continua y regular³.

En el primer caso, el precepto que suelen contener los ordenamientos tributarios exige que, en virtud del deber de colaboración, toda persona —natural o jurídica, pública o privada— tiene la obligación de brindar a la Administración toda la información con relevancia tributaria que pueda requerírsele por sus relaciones económicas con un tercero.

Al respecto hay dos puntos sobre los que queremos llamar la atención. De una parte, cuando la “relevancia tributaria” de la información no tiene un contenido determinado, la Administración queda legitimada para formular cualquier requerimiento que le parezca conveniente y/o necesario⁴; ello dependerá de un juicio subjetivo. Por tanto, de ser el caso, serán los

³ El punto de distinción gira en torno a la iniciativa, en un caso la tiene la Administración al mediar un requerimiento previo (“información por captación”) y, en otro caso, la tiene el obligado tributario por la posición que tiene debido a la ley (“información por suministro”).

⁴ En cualquier caso, hay algunos criterios que pueden tomarse en consideración para medir la trascendencia tributaria de la información solicitada, como son la existencia de una motivación específica y la relación suficiente que debe haber entre los datos y/o informes que se requieren y el fin para el que se solicitan. Esto último apunta a la proporcionalidad que debe existir entre lo que se solicita y el efecto fiscal concreto que se va a conseguir.

tribunales los que terminen valorando la pertinencia y procedencia de tal solicitud.

De otra parte, hay que advertir que no basta con la mera posesión de la información para que alguien resulte compelido por la Administración para otorgarla sino que hace falta la existencia de una relación económica intersubjetiva y esto es importante que quedé plasmado de forma expresa en la ley positiva que contempla este deber.

En el segundo caso, el ordenamiento tributario establece que los flujos de información que el obligado debe proporcionar a la Administración se exige en razón de la posición jurídica que ocupa (v.g. retenedor; obligado a repercutir la cuota tributaria). Es por esto que el obligado a suministrarla debe hacerlo de forma regular y permanente mientras dure la situación que la justifica (v.g. el pago de un importe dinerario que constituye renta para el perceptor; la venta de bienes y prestación de servicios).

Por tanto, la obligación de suministrar información está vinculada con otras actividades de colaboración, como puede ser la retención o la repercusión de la cuota tributaria, en la que los obligados, además de hacer lo que estas figuras determinan, deben brindar información relacionada; como podría ser el resumen anual de retenciones o la declaración de información relativa a las operaciones económicas con terceros.

Algo similar ocurre con quienes por la actividad profesional que desempeñan —piénsese, por ejemplo, en los notarios— quedan obligados frente a la Administración a proporcionarle cierta información. Lógicamente, se excluye aquélla que involucre datos privados no patrimoniales que pueda conocer un profesional por el ejercicio de su actividad y que atañe a la intimidad o al honor de las personas o aquélla que reviste un carácter confidencial y que hayan podido conocer por los servicios de defensa o asesoramiento que le presta a ese tercero. En este rubro también pueden incluirse como obligadas a suministrar información a las entidades asociativas y/o gremiales (v.g. partidos políticos, colegios profesionales, etc.); así como a las entidades del sistema financiero y

bancario, que deben suministrar información específica, además de aquella que brindan a propósito de la retención o repercusión que, en su caso, realicen.

Como vemos es vasta la red de información que puede obtener la Administración pues son muchos los llamados a colaborar de este modo con la gestión tributaria. Su carácter obligatorio hace que ésta sea eficaz y completa, pues de lo contrario no sería posible conocer la situación real de muchos contribuyentes (sobre todo, en lo que respecta a la imposición sobre la renta y la imposición sobre el patrimonio). Su carácter amplio nos hace reparar en que la Administración debe contemplar la posibilidad de exonerar de esta obligación cuando la información pueda obtenerla, o la haya obtenido, a través de otros medios a fin de no incurrir en repeticiones innecesarias. Su carácter variado hace pensar en la necesidad de establecer claramente los efectos del incumplimiento parcial o total de este tipo de obligaciones, distinguiendo con detalle al momento de tipificar la infracción y la sanción aplicable; pues según sea la información de que se trate la inobservancia de este deber podría no lesionar al Fisco o, por el contrario, podría ocasionarle un grave perjuicio

Finalmente, cabe señalar que tanto el suministro de información como el requerimiento específico de ésta permiten que la Administración conozca innumerables hechos, operaciones y situaciones que, en general, comprometen la generación de renta así como la toma de decisiones con efectos tributarios que realizan los contribuyentes a fin de reducir la base imponible u obtener alguna deducción en la cuota.

5. Representación obligatoria de contribuyentes no domiciliados

En este supuesto el colaborador se inserta en el círculo tributario y realiza determinadas prestaciones de hacer. Si bien la regulación concreta que puede hallar este deber en los distintos ordenamientos fiscales es diversa, intentaremos describir esta figura de acuerdo a las formulaciones normativas más comunes.

Las prestaciones que se exigen al representante pueden ir desde el ingreso del impuesto hasta el cumplimiento de todas las demás obligaciones que debería cumplir el representado. El sujeto no domiciliado a fin de tributar en un país designa a su representante ante la Administración Tributaria o, en su defecto, el pagador hará sus veces. Tal designación, según sea la voluntad del legislador, puede revestir carácter obligatorio o, por el contrario, tal exigencia puede quedar limitada a casos concretos (v.g. cuando actúen a través de un establecimiento permanente, cuando la cuantía y características de la renta así lo aconsejen, cuando se trate de ciertas actividades previstas por la ley, etc.). En cualquier caso, se le suele atribuir responsabilidad solidaria respecto al ingreso de la cuota tributaria.

Si bien en la actualidad la figura del pagador y del gestor de bienes y derecho cobra un mayor protagonismo, el representante no deja de tener relevancia en situaciones complejas y/o que revistan cierta conflictividad. Por ello, mantener esta figura en un sistema tributario coadyuva a la eficacia en la gestión fiscal e, incluso, podría afirmarse que resulta necesaria.

Más allá de lo que cada legislación pueda establecer, es importante prever un plazo para nombrar al representante y para comunicarlo a la Administración. De otra parte, puede resultar útil una disposición que se aplique de forma supletoria cuando el no domiciliado no designe a su representante; de modo tal que, de ser el caso, la Administración entienda como tal a quien figura en el Registro Mercantil o a quien está facultado a contratar en su nombre. Por último, es importante tener claro que el representante puede coexistir con el pagador del rendimiento y el gestor de bienes, al tratarse de figuras complementarias; y, del mismo modo, cabe mantener la representación obligatoria y la responsabilidad delimitando el alcance de cada una sin mezclar ambos conceptos.

En cualquier caso, dejando a un lado las motivaciones a las que han podido responder la génesis de cada una de las actividades de colaboración que aquí hemos comentado y su configuración concreta, es indiscutible su importancia

para quien debe llevarlas a cabo; y esto no sólo por la complejidad que revisten sino por la responsabilidad y el coste que llevan consigo⁵.

Por esta razón, es preciso volver a llamar la atención sobre lo siguiente: cualquiera de estas figuras —así como otras que pudiesen surgir en la línea del deber de colaboración— es distinta a la figura del contribuyente. Tal como mencionamos anteriormente, no es infrecuente la indiferencia legislativa que se percibe respecto a los contribuyentes y colaboradores. Los ordenamientos tributarios, en su mayoría, tratan de la misma manera a sujetos que tienen obligaciones esencialmente distintas y eso es una forma de injusticia, pues no puede otorgarse un mismo tratamiento jurídico a situaciones que son diferentes. Esto se verifica cuando el contribuyente (sujeto de una obligación tributaria material) y el colaborador (sujeto de una obligación formal) reciben el mismo tratamiento. Piénsese, por ejemplo, en la indiferencia del ordenamiento respecto a todos los aspectos de la relación jurídica que interesan a ambos: interpretación administrativa, procedimiento, recurribilidad, calificación de infracciones e imposición de sanciones, asistencia de los órganos administrativos.

IV. Propuesta de una ruta a seguir en una eventual reforma de las actividades de colaboración en el ámbito tributario

En primer término, debemos decir que después de todo lo expuesto es innegable que las actividades de colaboración deben permanecer dentro del ordenamiento tributario. Hoy por hoy, ningún Estado moderno podría prescindir del particular como colaborador de la gestión tributaria, sin que ello le causase un serio perjuicio fiscal.

Si bien en su origen este tipo de actividades ofreció una mayor garantía para el Fisco que la que suponía una interlocución directa sólo con el contribuyente; con el paso del tiempo, la presencia de los colaboradores facilitaba un nivel de recaudación periódico para el Fisco que no podía despreciarse. En un estadio

⁵ Esto no deja de ser cierto, aun cuando en algunos casos —pensemos en la retención— el colaborador pueda obtener una ventaja financiera. Sin embargo, tal ventaja deja de ser tal cuando se pone en la balanza el costo y la responsabilidad (infracciones y sanciones vinculadas a este deber) que le suponen al obligado tributario y se torna en una situación jurídica que éste debe soportar por tener un carácter coactivo.

posterior, se va perfilando cómo a través de estas actividades de colaboración se puede proporcionar a la Administración una información que de otro modo sería muy difícil, sino imposible, de obtener. De hecho, podríamos afirmar que esto último constituye el mayor aporte de los colaboradores a la fiscalidad moderna. Además de estas ventajas, no podemos olvidar que estas actividades de colaboración contribuyen a una mejora de la conciencia tributaria y al desarrollo de buenos hábitos fiscales. Todos y cada uno de los colaboradores (retenedor, sustituto, etc.) facilitan que los demás actores económicos involucrados, de un modo u otro, en el círculo tributario incorporen comportamientos que hacen posible que la fiscalidad sea un fenómeno global y, a su vez, ordinario. Esta función cívica no es menos importante que el volumen de recaudación que un Estado puede asegurarse con la implementación de las distintas figuras de colaboración.

Ello, sin duda, supone un avance en la justicia tributaria. Y eso no es algo de poca monta en los tiempos que corren, en los cuales el fraude fiscal a niveles altamente organizados es posiblemente el problema más acuciante con el que deben enfrentarse las distintas Administraciones Tributarias.

Rescatando todos estos aspectos positivos que pueden desprenderse de las actividades de colaboración, se debe apuntar hacia un examen serio de cada una de ellas con el fin de reformar los aspectos que puedan resultar perfectibles. Este ejercicio si bien lo debe hacer cada legislador desde su propia tribuna, podemos dar algunas pautas cuya aplicación podría resultar igualmente útil para cualquier ordenamiento tributario en el que se lleve a cabo esta tarea.

Se debe comenzar por clarificar los aspectos constitucionales que tienen una vinculación directa con el deber de colaboración, tanto en lo que respecta a su fundamento como a la aplicación de los principios que deben informar la configuración y exigencia de cada una de las actividades que se desprendan de ese deber. Seguidamente, se debe buscar una base doctrinal sólida que permita articular adecuadamente estos aspectos constitucionales y la concreción positiva de las actividades de colaboración en la ley. Además, un desarrollo doctrinal más científico del tema que nos ocupa ayudará a orientar la conducta de los

distintos intérpretes y operadores jurídicos cuando se encuentren frente a una situación que involucra alguna de estas actividades.

De otra parte, reconocer que las actividades de colaboración son prestaciones personales de carácter público⁶, que revisten un carácter coactivo, y que están sometidas al principio de reserva de ley así como a otros principios constitucionales tributarios garantiza un adecuado punto de partida para diseñar y ensamblar un régimen coherente, razonable y justo del deber de colaboración dentro del ordenamiento tributario.

De esta manera se mitiga el riesgo de indiferenciación normativa que se puede presentar cuando estamos ante el contribuyente y el colaborador. El deber de contribuir que tiene como fundamento la capacidad contributiva pertenece a la esfera patrimonial. Mientras que las prestaciones personales se encuentran dentro de la esfera de comportamientos obligatorios que el legislador impone al ciudadano para colaborar con la gestión tributaria, respetando siempre los principios de igualdad, generalidad, proporcionalidad y reserva de ley.

V. Conclusiones

1. El contribuyente y el colaborador tienen obligaciones que nacen de la ley, pero su hecho generador es distinto. En el primer caso, éste responde a una capacidad contributiva específica; y, en el segundo caso, responde a una situación jurídico-pasiva que la ley estima suficiente para exigirle una prestación concreta de colaboración. Además, las obligaciones que tienen responden a fines diversos: la obligación de dar del contribuyente busca financiar el gasto público mientras que la obligación de hacer del colaborador busca ayudar a la Administración en la gestión tributaria⁷. De ahí la necesidad de que el legislador y el operador jurídico las diferencien, pues lo contrario supondrá otorgar un mismo tratamiento a situaciones

⁶ Si bien las actividades de colaboración pueden suponer un costo para quien las asume, ello no legitima a calificarlas como prestaciones patrimoniales. Pues su contenido no deja de ser por ello una prestación de hacer.

⁷ Esto no sólo apunta a lograr una gestión tributaria eficaz sino que ello, finalmente, ayuda a que el valor justicia se concrete mediante la ampliación subjetiva del cumplimiento de la obligación tributaria material.

diversas, atentando así contra el valor de justicia tributaria que debe informar todo el ordenamiento fiscal.

2. Si no se quiere que el ordenamiento sea indiferente respecto al tratamiento que otorga al contribuyente y al colaborador, es preciso que el legislador reflexione sobre la importancia que reviste la configuración de cada una de las figuras de colaboración, aun cuando éstas se originen en un contexto de necesidad recaudatoria o a propósito de un cambio en el sistema tributario (como fue el caso de la retención al introducirse la imposición sobre la renta). Y, quizá, en este punto vale la pena decir que la discusión doctrinal en torno a esta cuestión puede servir de base al legislador, de ahí que sea menester que el deber de colaboración y las actividades que se exigen bajo su amparo al particular sean revisadas y puestas nuevamente en el centro de las discusiones académicas.
3. En lo que respecta a las ideas que recoge este trabajo podemos decir que urge, cuando menos, que el ordenamiento distinga la figura del contribuyente y colaborador en los siguientes aspectos:
 - a) Procedimiento de gestión: El legislador por lo general diseña este procedimiento pensando en el contribuyente y no en el colaborador; de ahí que si bien resulta que éste puede encajar en tal procedimiento la rigidez en la que resulta inmerso no hace sino restar eficacia a la gestión tributaria (pensemos, por un momento, en lo que supone aplicarle las normas previstas para la presentación de pruebas u otros aspectos relativos a la audiencia del interesado, comprobación de valores, autoliquidación, etc.).
 - b) Recurribilidad de los actos administrativos: Una controversia entre el sustituto y el contribuyente debe tener una pronta solución en la vía administrativa pues de ello puede depender el éxito de una acción de regreso ejercida por el sustituto en la vía judicial. Por eso es importante que las normas tributarias contemplen de forma específica las distintas situaciones que se pueden presentar respecto a cada una de estas figuras. Esto no sólo beneficiaría al colaborador sino también a la

Administración, pues se evitarían situaciones contrarias al ordenamiento al permitir una reversión rápida de los hechos mediante un procedimiento especial que dote de celeridad y simplificación a este tipo controversias relacionadas con las actividades de colaboración.

- c) Régimen sancionador tributario: No se puede otorgar un tratamiento uniforme a contribuyentes y colaboradores en este ámbito, pues la antijuridicidad es mayor en el caso de que los primeros no cumplan con su obligación (el contribuyente obtiene una ventaja patrimonial de su incumplimiento que el colaborador, en principio, no obtendrá cuando deje de cumplir su obligación formal) y el reproche social que merecen aquéllos también será mayor.
4. Los poderes públicos al momento de establecer las actividades de colaboración y exigir su cumplimiento a los colaboradores de la Administración deben respetar los principios constitucionales tributarios. Dentro de estos principios cobran especial relevancia los siguientes: reserva de ley, generalidad, igualdad y proporcionalidad, este último como un elemento del valor justicia. En cuanto al régimen sancionatorio aplicable a los colaboradores deben tenerse en cuenta, básicamente, los principios de legalidad, tipicidad, proporcionalidad, no concurrencia y responsabilidad. La proporcionalidad instaría, por ejemplo, al equilibrio y matización de la determinación y calificación de las infracciones y sanciones que se aplican tanto a los contribuyentes como a los colaboradores.
5. Dentro de los deberes de colaboración descritos en este trabajo, el relativo a la información sobre terceros que se debe proporcionar a la Administración tiene una trascendencia particular. Son muchas y variadas las formas en las que este deber se ha concretado normativamente debido a la evolución y crecimiento de la economía y de los sistemas fiscales. Al respecto queremos hacer tres apuntes: i) la vigencia del principio de proporcionalidad al momento de establecer este tipo de obligaciones y señalar quiénes serán los colaboradores es de suma importancia; ii) no se puede perder de vista la “trascendencia tributaria” de la información que se solicita —aun cuando

pueda ser un concepto jurídico indeterminado hay criterios que pueden ayudar a valorar esto en el requerimiento concreto—; iii) al momento de exigir datos, informes, etc. se debe verificar que existe una relación económica intersubjetiva entre el contribuyente y el colaborador, pues la mera posesión de información no habilita a que la Administración le exija al particular el cumplimiento de este deber.

6. La ruta propuesta en el apartado IV de este trabajo podría facilitar el inicio de cualquier reforma legislativa en torno a las actividades y figuras de colaboración previstas en un sistema fiscal; siempre que se entienda que ellas no tienen su fundamento en el deber de contribuir a los gastos públicos.

VI. Bibliografía

- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “El representante tributario de los no residentes”, *Impuestos*, La Ley, Madrid, 1992.
- ALGUACIL MARÍ, P., *La retención a cuenta en el ordenamiento tributario español*, Aranzadi, Pamplona, 1995.
- “Retención a cuenta y principios tributarios: la reciente doctrina del Tribunal Supremo”, *Impuestos*, tomo I, 2001.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Sustitutos y retenedores en el Ordenamiento tributario español*, Marcial Pons, Madrid, 1992.
- APARICIO PÉREZ, A., “El retenedor: sujeto pasivo de la obligación tributaria”, *Hacienda Pública Española*, núm. 77, 1982.
- BANACLOCHE PÉREZ, J., “Una reflexión sobre el régimen de retenciones”, *Impuestos*, tomo I, 1996.
- BERLIRI, A., “Considerazioni in tema di ritenuta d’acconto”, *Giurisprudenza delle imposte*, 1982.
- BOSELLO, F., *La ritenuta d’acconto*, Coop. tipografica editrice Galeati, Imola, 1967.
- *Il prelievo alla fonte nel sistema della imposizione diretta*, Cedam, Padova, 1972.
- CALVO ORTEGA, R., *Las actividades de colaboración de los privados con la Administración Tributaria: en torno a un nuevo ordenamiento*, Dykinson, Madrid, 2006.
- CALVO VÉRGEZ, J., “Naturaleza jurídica de las retenciones e ingresos a cuenta en el IRPF: cuestiones teóricas y prácticas”, *Carta Tributaria - Monografías*, núm. 10/2005, 2ª quincena de mayo.
- CASADO OLLERO, G., “De la imposición de producto al sistema de retenciones y fraccionamiento de pago en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 21, enero-marzo 1979.
- “La colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco”, *Hacienda Pública Española*, núm. 68, 1981.
- CAYÓN GALIARDO, A., “Reflexiones sobre el deber de colaboración”, en *Financiación de las Autonomías e infracciones y sanciones tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.
- CERVERA TORREJÓN, F., “La colaboración en la gestión tributaria: la investigación de las cuentas corrientes”, en *Estudios sobre tributación bancaria*, dirigido por Antonio Martínez Lafuente, Civitas, Madrid, 1985.
- CODONI, M., *Ritenute alla fonte e sostituti d’imposta*, 2.ª edición, EBC, Milano, 1994.
- COLLADO YURRITA, M. A., *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1992.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., “El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 60, diciembre 1985.
- CHECA GONZÁLEZ, C., “La retención tributaria”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura*, núm. 4, 1986.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo”, en MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S. y MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (dir.), *et al. Estudios de Derecho y Hacienda, homenaje a César Albiñana García-Quintana*, volumen II, Ed. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987.

FALCÓN Y TELLA, R., “Un principio fundamental que la nueva LGT debería recoger expresamente: el principio de proporcionalidad”, *Quincena Fiscal*, núm. 13, julio 2003

FEDELE, A., “La teoría del procedimiento de imposición y la denominada «anticipación del tributo»”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, volumen XXIV, núm. 114, noviembre-diciembre 1974.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., “Reflexiones en torno al responsable solidario y a la solidaridad en Derecho tributario”, en GONZÁLEZ GARCÍA, E. (prol.), *et al. Sujetos pasivos y responsables tributarios; XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario – Cartagena de Indias*, octubre 1995, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1997.

— “Procedimientos tributarios. Aspectos comunes y procedimiento de gestión”, en *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 2004.

FERREIRO LAPATZA, J. J., “La figura del sustituto en las nuevas leyes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades”, *Crónica Tributaria*, núm. 38, 1979.

— “Sujetos pasivos y capacidad económica”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 71, julio-septiembre 1991.

GARCÍA BERRO, F. *Procedimientos tributarios y derechos de los contribuyentes en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004.

GARCÍA CARACUEL, M., *La retención, el ingreso a cuenta y el pago fraccionado. Nuevas obligaciones tributarias en la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 2006.

GONZÁLEZ GARCÍA, E. (prol.), *et al., Sujetos pasivos y responsables tributarios; XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario – Cartagena de Indias*, octubre 1995, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1997.

GUERRERO ARIAS, E. y ROSICH ROMEU, E., “Las retenciones a cuenta como exacción tributaria. Sanciones por su falta de ingreso”, *Impuestos*, tomo II, 1985.

HERRERA MOLINA, P., *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1998.

HURTADO GONZÁLEZ, J. F., “La recepción del concepto «obligado tributario» en la nueva Ley General Tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 122, abril-junio 2004.

LÓPEZ DE ARRIBA Y GUERRI, A., “El retenedor y el sustituto”, *Impuestos*, tomo I, 1989.

LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1992.

LUCHENA MOZO, G. M., *Retenciones e ingresos a cuenta en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Ediciones de la Universidad Castilla-La Mancha, Cuenca, 1997.

MANTERO SÁENZ, A. y CUESTA RODRÍGUEZ, M., *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, Editorial Derecho Financiero, Madrid, 1990.

MARTÍN QUERALT, J. y SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., Voz “retención” en *Enciclopedia Jurídica Básica*, 1.ª edición, volumen IV, Civitas, Madrid, 1995.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A., “Aproximación a la problemática actual de la repercusión tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 43, 1982.

MENÉNDEZ MORENO, A. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “Los obligados tributarios en el ordenamiento español: aspectos generales de su configuración”, *Información Fiscal*, núm. 11, 1995.

MERINO JARA, I., “Responsabilidad ante el Tesoro del contribuyente y retenedor en el IRPF”, *Impuestos*, tomo II, 1985.

MIR DE LA FUENTE, T., *Las retenciones tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984.

MORIES JIMÉNEZ, M.ª T., *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1996.

MOSCHETTI, F., *Il principio della capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1973.

NAWIASKY, H., *Cuestiones fundamentales de Derecho tributario*, traducción al español de J. Ramallo Massanet, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982.

PALAO TABOADA, C., “La retención a cuenta”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, volumen XVIII, núm. 74, marzo-abril 1968.

— “Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 88, octubre-diciembre 1995.

RODRÍGUEZ BEREJO, A., “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 36, 1992.

- SAINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, 10.^a edición, Universidad Complutense, Madrid, 1993.
- SÁNCHEZ MORÓN, M., *La participación del ciudadano en la Administración pública*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1980.
- SARTORIO ALBALAT, S., *La repercusión de las cuotas tributarias en el ordenamiento jurídico español*, Marcial Pons, Madrid, 1992.
- SERENA PUIG, J. M^a., *Los actos de retención y repercusión tributarios como objeto de las reclamaciones económico-administrativas*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2005.
- SESMA SÁNCHEZ, B., *La obtención de información tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 2001.
- SIMÓN ACOSTA, E., "El principio de legalidad o reserva de ley tributaria", en *Principios constitucionales tributarios*, Universidad Autónoma de Sinaloa y Universidad de Salamanca, México, 1993.
- Voz "Sustituto" en *Enciclopedia Jurídica Básica*, 1.^a edición, volumen IV, Civitas, Madrid, 1995.
- "El nuevo régimen de las infracciones y sanciones tributarias diseñado por la nueva Ley General Tributaria", en *La nueva Ley General Tributaria y su incidencia en la Hacienda Local*, Ed. Ayuntamiento de Madrid, 2004.
- SOLER ROCH, E., "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 25, enero-marzo 1980.
- TESAURO, F., *Il rimborso dell'imposta*, Unione tipografico - Editrice Torinese, Torino, 1975.
- UCKMAR, A., "Del sostituto d'imposta", *Diritto e pratica tributaria*, 1940-XVIII, volume XV.
- VICENTE-ARCHE COLOMA, P., *Las prestaciones tributarias exigibles entre particulares*, Marcial Pons, Madrid, 2001.
- VILLARÍN LAGOS, M., "Las obligaciones de la relación jurídico-tributaria a cargo de particulares", *Información Fiscal*, núm. 69, 2005.