

JOSÉ A. ROZAS
(Ed.)

**LA EXTERNALIZACIÓN DE
SERVICIOS TRIBUTARIOS**
**Una aproximación desde
el Derecho comparado**

José A. ROZAS VALDÉS

Eva ANDRÉS AUCEJO

Joan PAGÈS I GALTÉS

Francisco J. CAÑAL GARCÍA

Diana M.^a POSADA OCHOA

Estela FERREIRO SERRET

Víctor M. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ

Prólogo de
Luis M. Alonso González

Marcial Pons

MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES | SÃO PAULO

2015

ÍNDICE

	Pág.
PRÓLOGO	7
PRESENTACIÓN , por <i>José A. Rozas</i>	11
CAPÍTULO PRIMERO: EL EJERCICIO PRIVADO DE LAS FUNCIONES PÚBLICAS DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA EN ITALIA , por <i>Eva Andrés</i>	19
1. PRESENTACIÓN: LA COLABORACIÓN SOCIAL EN EL SISTEMA DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIO ITALIANO: MODELOS DE COLABORACIÓN PRIVADA EN LA FUNCIÓN PÚBLICA DE RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS	20
2. EL <i>MODELLO ESATTORIALE</i> BASADO EN LA EXACCIÓN MEDIANTE RECAUDADORES SUJETOS PRIVADOS	21
2.1. Evolución histórica	21
2.2. Finalidades del sistema <i>esattoriale</i> (de exacción vía recaudadores privados)	22
2.3. Funciones de los recaudadores	23
2.4. Nombramiento de los recaudadores (agentes de la recaudación)	23
3. EL MODELO CONCESIONAL	24
3.1. Regulación jurídica	24
3.2. Fines perseguidos	25
3.3. El Servicio Central de la Recaudación	25
3.4. Los agentes de la recaudación: los concesionarios	26
A) La ampliación de poderes a los concesionarios de la recaudación	26
B) Funciones de los comisionarios	27
3.5. Naturaleza jurídica del «ejercicio privado» del «servicio público de recaudación tributaria»: naturaleza jurídica del acto de concesión	28

	Pág.
3.6. Crisis del sistema concesional.....	29
3.7. Doctrina de la <i>Corte Costituzionale</i> italiana sobre la recaudación coactiva realizada por los órganos de recaudación privados.....	30
4. EL MODELO « <i>RISCOSSIONE S.P.A.</i> » POSTERIORMENTE DENOMINADO « <i>EQUITALIA S.P.A.</i> »: «MODELO SOCIEDAD PÚBLICA POR ACCIONES».....	31
4.1. Finalidad de la reforma	32
4.2. Funciones de « <i>Equitalia s.p.a.</i> »	32
4.3. Naturaleza jurídica del ente « <i>Equitalia s.p.a.</i> »	33
4.4. La colaboración del agente de la recaudación en sede jurisdiccional: el agente de la recaudación como parte del proceso tributario. La legitimación pasiva en el proceso de ejecución de deudas tributarias.....	34
A) La representación del agente de la recaudación.....	34
5. SUPRESIÓN DE « <i>EQUITALIA S.P.A.</i> » Y TRASFERENCIA DE LAS FUNCIONES DE RECAUDACIÓN A LA <i>AGENZIA DELLE ENTRATE</i>	35
 CAPÍTULO SEGUNDO: SISTEMAS DE COOPERACIÓN SOCIAL EN LA RECAUDACIÓN DE LOS TRIBUTOS LOCALES EN ITALIA , por <i>Joan Pagès</i>	39
1. PLANTEAMIENTO	40
2. CONSIDERACIONES GENERALES	41
2.1. Concepto de ingreso público.....	41
2.2. Concepto de gestión de ingresos públicos.....	42
2.3. Concepto de recaudación tributaria.....	43
2.4. Premisas dogmáticas de la recaudación tributaria por terceros: exégesis pro autonomía local y titularidad pública tanto del ingreso público como del ejercicio de la autoridad coactiva.....	44
A) Importancia de la dogmática	44
B) Premisa formal: opción por la exégesis que más favorezca la discrecionalidad de los entes locales a la hora de la elección y organización del sistema recaudatorio.....	45
C) Premisas sustantivas: necesidad que el sistema recaudatorio respete la titularidad pública tanto del tributo como del ejercicio de la autoridad coactiva	47
2.5. Clasificación de los sistemas de recaudación tributaria	51
A) Clasificación elemental	51
B) Clasificación desarrollada	52
3. SISTEMAS DE RECAUDACIÓN APLICADOS EN ITALIA A NIVEL ESTATAL	54
3.1. Evolución histórica y comparativa con los aplicados en el Estado español.....	54

	Pág.
3.2. Sistema del recaudador arrendatario: recaudación <i>in affitto</i>	55
3.3. Sistema del recaudador contractual: recaudación <i>esattoriale</i> ...	55
3.4. Sistema del recaudador concesional: recaudación <i>concessionale</i>	55
3.5. Sistema de recaudación por sociedad pública: recaudación en <i>modello misto</i>	56
3.6. Sistema de recaudación inmediata por la propia Administración: recaudación por <i>l’Agenzia delle entrate</i>	56
4. SISTEMAS DE RECAUDACIÓN APLICADOS EN ITALIA A NIVEL LOCAL.....	57
4.1. Evolución histórica y comparativa con los aplicados en el Estado español.....	57
4.2. Pluriformidad del sistema recaudatorio local italiano.....	61
4.3. El «mercado» de la actividad tributaria local en Italia.....	64
A) Posibilidad de elección entre varios operadores.	64
B) Posibilidad de elección entre los instrumentos jurídicos reguladores de la relación con el operador.....	65
C) Colorario.....	66
5. CONCLUSIONES	67
CAPÍTULO TERCERO: EL SISTEMA ALEMÁN DE COLABORACIÓN DE PRIVADOS EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS, por Víctor M. Sánchez.....	71
1. INTRODUCCIÓN	72
2. LOS ESTADOS FEDERADOS SIN REGULACIÓN LEGAL ESPECÍFICA.....	74
2.1. Las actuaciones de colaboración por privados.....	74
A) La llamada asistencia a la Administración de carácter dependiente por privados.....	74
B) Un ejemplo de las actuaciones de colaboración en la práctica: la Instrucción 10/1997 del Ministerio del Interior de Brandeburgo.....	76
2.2. Evolución jurisprudencial: la sentencia del Tribunal Contencioso-Administrativo de Colonia de 24 de mayo de 2011	78
3. LOS ESTADOS FEDERADOS CON REGULACIÓN LEGAL ESPECÍFICA.....	81
3.1. Relevancia jurídica.....	81
3.2. Regulaciones semejantes.....	82
3.3. La asistencia a la Administración por terceros privados y la posible delegación del procedimiento tributario a sociedades de capital público: la nueva regulación en el Estado de Brandeburgo.....	83
4. EMPRESAS ALEMANAS DEDICADAS A LA COLABORACIÓN EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS LOCALES.....	86

	Pág.
CAPÍTULO CUARTO: LA COOPERACIÓN SOCIAL EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS EN FRANCIA , por <i>Francisco J. Cañal</i>	89
1. CONSIDERACIONES GENERALES	89
2. ÓRGANOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA EN FRANCIA	90
3. PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.....	91
4. CONTRIBUCIONES DE SEGURIDAD SOCIAL	94
5. PODER TRIBUTARIO LOCAL EN FRANCIA	95
6. LOS RECURSOS LOCALES PROPIOS	96
7. LOS TRIBUTOS LOCALES.....	97
8. RECAUDACIÓN DE TRIBUTOS LOCALES.....	98
9. POSIBILIDADES DE REFORMA TRIBUTARIA	98
CAPÍTULO QUINTO: EXPERIENCIAS BRITÁNICAS Y HOLANDESA DE COLABORACIÓN DE ENTIDADES PRIVADAS EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS , por <i>José A. Rozas</i>	101
1. BREVE APUNTE SOBRE EL SISTEMA TRIBUTARIO BRITÁNICO	102
2. EL MARCO GENERAL DE LA COLABORACIÓN DE TERCEROS EN LA GESTIÓN TRIBUTARIA EN EL REINO UNIDO.....	103
2.1. Actuaciones de gestión.....	104
2.2. Actuaciones de recaudación.....	105
2.3. Actuaciones de inspección	106
2.4. El canon de la BBC.....	107
2.5. Entidades británicas de colaboración tributaria	108
3. LA COLABORACIÓN DE TERCEROS EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS EN HOLANDA.....	109
CAPÍTULO SEXTO: EXPERIENCIAS NORTEAMERICANAS EN LA COLABORACIÓN DE PRIVADOS EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS , por <i>Estela Ferreiro</i>	113
1. INTRODUCCIÓN	114
2. LA COLABORACIÓN DE PRIVADOS CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA FEDERAL.....	116
2.1. Introducción	116
2.2. Colaboración en la gestión tributaria: el IRS E-File	116
2.3. Colaboración en la recaudación tributaria: los contratos especiales de recaudación tributaria (sección 6306 del <i>Internal Revenue Code</i>).....	117
A) La consideración de la recaudación tributaria como función inherente a la Administración	117
B) Régimen jurídico de los contratos especiales de recaudación	118

	Pág.
C) La aplicación de la sección 6306 del IRC	119
3. LA COLABORACIÓN DE PRIVADOS CON LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS ESTATALES Y LOCALES.....	119
3.1. Introducción	119
3.2. Colaboración en la recaudación de impuestos no pagados	120
3.3. Colaboración en la inspección tributaria y en la identificación y evaluación de propiedad infravalorada en los impuestos sobre la propiedad.....	120
4. CONSIDERACIONES FINALES	121
 CAPÍTULO SÉPTIMO: REGULACIÓN Y REALIDAD PRÁCTICA DE LA COLABORACIÓN PRIVADA EN LA GESTIÓN TRIBUTARIA MUNICIPAL EN COLOMBIA, por Diana M.^a Posada	
1. FUNDAMENTO JURÍDICO.....	124
1.1. Previsión normativa sobre la colaboración de particulares o entidades privadas en la aplicación de tributos.....	124
1.2. Funciones y actividades encomendables a particulares o entidades privadas	126
1.3. Formas jurídicas de la colaboración.....	127
1.4. IVA por la prestación de servicios de gestión tributaria	129
1.5. Conflictos ante la Justicia Contencioso Administrativa.....	129
2. ENTIDADES	131
2.1. Tipología y condiciones impuestas a las entidades privadas o particulares contratados para colaborar en las actividades de aplicación de los tributos con la Administración	131
2.2. Algunas de las entidades colaboradoras.....	132
3. PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN.....	133
3.1. Alcance y experiencias	134
3.2. Retribución y cobro.....	136
4. PROCEDIMIENTOS DE FISCALIZACIÓN Y DETERMINACIÓN DE IMPUESTOS (INSPECCIÓN). ACTIVIDADES DELEGABLES, ALCANCE Y CONDICIONES	137
5. PROCEDIMIENTOS DE COBRANZA (RECAUDACIÓN).....	139
5.1. Fases diferenciables y generalidades del procedimiento.....	139
A) Competencia, atribución de funciones y actividades	140
B) Reserva de la información y bases de datos.....	142
5.2. Recargos	143
5.3. Normativa aplicable en tributos nacionales y locales	144
5.4. Pago o ingreso	145
5.5. Actuaciones de embargo	146
REFERENCIAS	147

	<u>Pág.</u>
EPÍLOGO , por <i>José A. Rozas</i>	153
BIBLIOGRAFÍA	161
RELACIÓN DE AUTORES	167

Quedan rigurosamente prohibidas, sin la autorización escrita de los titulares del «Copyright», bajo las sanciones establecidas en las leyes, la reproducción total o parcial de esta obra por cualquier medio o procedimiento, comprendidos la reprografía y el tratamiento informático, y la distribución de ejemplares de ella mediante alquiler o préstamo públicos.

© De los autores
© MARCIAL PONS
EDICIONES JURÍDICAS Y SOCIALES, S. A.
San Sotero, 6. 28037 MADRID
☎ 91 304 33 03
www.marcialpons.es
ISBN: 978-84-16402-42-7
Depósito legal: M. 22.980-2015
Fotocomposición: MILÉSIMA ARTES GRÁFICAS
Impresión: Elecé Industria Gráfica, S. L.
Polígono El Nogal, C/ Río Tiétar, 24
28110 Algete (Madrid)
Madrid, 2015



PRÓLOGO

El éxito de un sistema tributario probablemente dependerá más de la capacidad que tenga el ente público acreedor de aplicarlo que de su propia bondad intrínseca. De hecho, hoy más que nunca, es palpable la relevancia que se concede a la viabilidad práctica de los tributos que se exigen. Nuestro sistema fiscal, y estamos pensando en España, es la prueba viva de que la Administración Tributaria ha renunciado a aplicar ella misma los tributos de titularidad estatal cuya competencia atribuye hoy el legislador fiscal a la Agencia Tributaria (art. 5 de la Ley General Tributaria). Y es que los tributos los aplican los propios administrados a través de las autoliquidaciones, las retenciones y las repercusiones tributarias, principalmente. Estos mecanismos sustentan la recaudación efectiva y el funcionamiento de los principales tributos del sistema: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuestos Especiales.

Además, la dogmática tributaria ha ido evolucionando durante el último siglo en la dirección de configurar un conjunto de deberes y obligaciones, en número y calidad creciente, que han ido integrando el estatuto jurídico de figuras hoy todavía vigentes (sustitutos, responsables, repercutidores, retenedores) y otras ya, más o menos, fenecidas (segundo contribuyente, recaudador sin título, sustituto con retención). Es decir, el legislador fiscal no solo pone en manos de la Administración un haz creciente de facultades y potestades que rebasan cualquier idea pretérita que pudiéramos tener de los privilegios de autotutela declarativa y ejecutiva, sino que, además, construye el otro lado de la relación, el lado pasivo, optando por una diversificación de figuras que tiene en común respaldar las posibilidades de cobro de las deudas tributarias.

Este esquema tan básico sirve, entendemos, para delinear el funcionamiento esencial del sistema tributario en el plano estatal. Bueno, tendríamos que añadir algo más: la dotación material extraordinaria que hoy luce

la Agencia Tributaria, con el efecto de conferirle un poder de actuación cuya inserción en un moderno Estado de Derecho convendría, algún día, analizar con calma.

De tal manera, en el plano estatal, parece que no se dan las condiciones para promover la externalización de servicios y funciones de naturaleza tributaria en el sentido de abrir las puertas a la participación (remunerada y voluntaria) de los sujetos privados en la efectividad de su prestación. La Administración Tributaria del Estado se basta y sobra para ejercer las funciones que el Ordenamiento hoy le atribuye. Funciones de control y vigilancia, puesto que la aplicación efectiva de los tributos ha quedado encomendada a los particulares con la excusa de que mecanismos tales como la autoliquidación son, sencillamente, insustituibles. Semejante coartada es falsa. Son muchos los países en los que la autoliquidación de unos tributos se combina con otros que se liquidan por la Administración, como sucede en Alemania. Lo que pasa es que si se reducen los esfuerzos y las dotaciones dedicados a las labores de gestión pueden destinarse más efectivos y más recursos a las tareas de control y represión, máxime cuando el sistema repudia instintivamente cualquier atisbo de formas de encauzar y resolver conflictos que permitan sustituir el actual patrón de fraude/represión por una relación más cooperativa.

Ahora bien, estos elementos no funcionan exactamente igual en el ámbito local. Para empezar en ese plano quedan resquicios todavía del sistema tradicional de declaración del administrado y liquidación administrativa. Pero, sobre todo, lo cierto y verdad es que las limitaciones de medios materiales y humanos que tradicionalmente aquejan a las Haciendas Locales les impiden dotarse de administraciones tributarias suficientemente poderosas como para desarrollar íntegramente y a plena satisfacción las diversas facetas que cabe distinguir en la función tributaria. De ahí que una cuestión que poco puede interesar, posiblemente, en orden a optimizar la recaudación de los tributos estatales, como es profundizar en la externalización de funciones relativas a la aplicación de los tributos, sin embargo, se convierte en una materia actual que reclama la atención por parte del nivel administrativo local.

Ahí radica el particular interés que evidencia el libro objeto del presente prólogo. Nos referimos, como desde un primer momento puntualiza su coordinador el profesor ROZAS VALDÉS, a la intervención de terceros ajenos a la Administración en la prestación de servicios que ésta tiene atribuidos como propios y que tienen que ver con la aplicación de los tributos. La precisión es importante porque nos permite diferenciar la externalización tanto de la colaboración social en la aplicación de los tributos como del fenómeno de la privatización.

En el primer caso, la colaboración social, basta acudir al art. 92 de la Ley General Tributaria para darnos cuenta de que con dicho término se alude a las relaciones de colaboración que la Administración Tributaria establece con determinados sectores sociales. Pueden ser colectivos profesionales (gestores administrativos, registradores, notarios) o asociaciones

de empresas o de algún tipo de contribuyente (sectores económicos, patronales, etc.), pero lo que se pretende de ellos es una actitud colaborativa con la Administración en el desempeño de las labores de autogestión que les compete ejecutar conforme a la ley así como otras actuaciones de apoyo que puedan irse perfilando (vgr. los programas de colaboración con las instituciones en la lucha contra determinados fenómenos de fraude, IVA por ejemplo, que lesionan también las bases de la libre competencia).

En cuanto a la privatización puede definirse como la traslación pura y simple de funciones públicas para su desempeño por parte de personas privadas. La privatización devendría, así, en un estadio, acaso demasiado avanzado, del outsourcing, incompatible, al menos a día de hoy, con los perfiles definitorios de la función tributaria en España.

La externalización objeto de análisis se sitúa en un momento previo, o si se quiere, menos intenso que la privatización. Se caracteriza desde un punto de vista negativo en el hecho de que la Administración que «externaliza» no se desprende nunca de las potestades públicas que tiene atribuidas y ejerce el control sobre las actuaciones externalizadas y su desarrollo por agentes privados, a la vez que mantiene el poder de decisión que en el ámbito de las relaciones tributarias corresponde naturalmente a la Administración.

Decíamos más arriba que, desde luego, esta concepción tan acotada de externalización de la aplicación de los tributos ha de suscitar interés en el ámbito de las Haciendas Locales.

La correcta aplicación de las normas tributarias y la exigencia de las deudas que de estas se derivan para los ciudadanos requiere un aparato administrativo de cierta entidad. Está en juego el cumplimiento de los criterios de eficacia, economía y eficiencia que deben presidir la percepción de ingresos (art 103 CE). Las dificultades de este tipo son comunes a todas las administraciones de pequeñas dimensiones y por ello no desprecian fórmulas asociativas mediante las cuales, y a partir de la puesta en común de esfuerzos por parte de diversos entes, se facilita la provisión de medios materiales y humanos de calidad que permiten la aplicación de los tributos.

Citaremos aquí solo un ejemplo, el del Organismo Autónomo Local de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona (en adelante, OALGT DIBA). El OALGT DIBA, creado en 1988, constituye una manifestación de la colaboración interadministrativa que se ejerce mediante la figura de la delegación de competencias que hacen una serie de entes locales en este organismo. Se trata de un organismo autónomo creado por la Diputación de Barcelona, con personalidad jurídica diferenciada, con su patrimonio y con capacidad de obrar suficiente para el desarrollo de las finalidades que se le han atribuido. De estas finalidades destacamos aquí las siguientes:

- Formación y mantenimiento de los padrones de tributos municipales.*
- Práctica de las liquidaciones tributarias.*
- Recaudación, tanto en período voluntario como ejecutivo, de tributos y demás ingresos públicos (multas de tráfico, por ejemplo).*

- *Realización de funciones de inspección tributaria.*
- *Asesoramiento jurídico y económico en materia tributaria a los ayuntamientos respecto a la gestión de la que le ha sido delegada.*
- *Interposición de determinados recursos.*

Como se puede ver, el abanico de actuaciones que le corresponden es amplio y sustantivo. Hoy en día son casi 300 los municipios catalanes que han acudido a la OALGT DIBA para resolver la gestión de sus recursos tributarios.

Ahora bien, hay, debe haber, otras opciones. Esta conclusión nos devuelve al tema de la externalización de servicios y a la intervención de privados en la gestión de los tributos. De una forma u otra, entonces, se abre paso a una forma particular de colaboración público-privada. Si superamos estrecheces que este concepto en absoluto impone, es palmario que si confluyen intereses públicos y privados en la prestación de un servicio de titularidad pública y se corona esa meta con beneficios para todos, nada impide clasificar el supuesto como una forma de colaboración público-privada.

El panorama de Derecho comparado que de forma selectiva pero sumamente acertada ofrece este libro pone de manifiesto las posiciones contrapuestas que los Estados modernos adoptan frente a esta problemática. Hay casos de rechazo casi absoluto a permitir que intervengan los privados en la gestión de la función tributaria (caso de Francia o Países Bajos). Otros, en cambio, son el ejemplo vivo de la riqueza a la que puede llegarse en beneficio del principio de la autonomía local (el caso italiano y el «mercado de la actividad tributaria local» o la experiencia del Reino Unido).

España se enfrenta a estas experiencias con límites bastante severos que buscan proteger las parcelas más esenciales de la función tributaria evitando que su desempeño pueda quedar a cargo de personas no públicas. La ley es estricta y también lo es la posición de determinados tribunales. Ello no quita, no obstante, que sea conveniente conocer qué sucede en otras latitudes y tomar nota para ensanchar las miras y fundamentar posibles propuestas de evolución y cambio. Al fin y al cabo, hasta no hace más de tres décadas, en España también se encomendaba la recaudación local a sujetos privados bajo el patrón de la «gestión afianzada».

En este sentido el trabajo de los profesores que han colaborado en la redacción de los distintos trabajos es encomiable. Casi todos ellos son compañeros míos en el Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona y conozco muy bien su capacidad de trabajo y esforzada vocación investigadora. El lector, a buen seguro, coincidirá conmigo en que ha valido la pena emplear un tiempo en aprender con la lectura de sus sustanciosas aportaciones.

Barcelona, marzo de 2015.

Luis Manuel ALONSO GONZÁLEZ

PRESENTACIÓN*

José A. ROZAS

En Derecho tributario local español es posible la colaboración de entidades privadas en la aplicación de tributos, mediante la firma de contratos suscritos al efecto con las Administraciones tributarias responsables al respecto, siempre que el objeto de la misma se restrinja a lo que se denomina servicios auxiliares.

Cuando hablamos de externalización o, impropriamente, «privatización»¹ de las funciones relativas a la aplicación de los tributos no nos referimos a la llamada, entre nosotros, «colaboración social» (art. 92 LGT), la traslación

* Esta monografía se ha realizado en el marco del Proyecto de Investigación titulado «Modelos de relaciones tributarias en la Unión Europea». Modalidad: Programa Nacional de Proyectos de Investigación Fundamental. Subprograma de Proyectos de Investigación Fundamental no Orientada. Convocatoria 2012, referencia DER2012-38519, dirigido por el Prof. Dr. Luis M. Alonso González.

¹ Aun cuando se trata de realidades distintas en sentido técnico jurídico, y a lo largo de este trabajo se hará referencia a tal distinción. Acertadamente apunta Joan Pagès en su colaboración que la cesión de la titularidad del crédito tributario comportaría una privatización en sentido estricto, que no se produce, de modo alguno, cuando lo que se cede es su mera gestión, cuando se da entrada a un tercero que colabora con la entidad pública en las actividades de aplicación de los tributos, que es el modelo que cabe calificar como de externalización. En el mismo sentido, rechazando el uso sinónimo e impropio de las categorías de privatización y externalización, no falta quien incluso distinga este último concepto de lo que sería una mera colaboración público-privada en los servicios y funciones tributarias [R. OLANETA FERNÁNDEZ-GRANDE, «La colaboración público-privada en el ámbito local», en *Tributos locales* (en prensa)], que —a mi parecer— no sería sino una modalidad atemperada de externalización, por otra parte, la más frecuente o incluso la única permitida en buena parte de los ordenamientos analizados. Pese a ello, lo cierto y verdad es que en un sentido genérico el término «privatización» podría, y suele, utilizarse como sinónimo de externalización, con o sin connotaciones peyorativas. Sin embargo, cuando se hace uso del mismo —con frecuencia, por otra parte, en el terreno del debate político— va normalmente unido a una descalificación de todo lo que bajo el mismo se quiere englobar, desde un prejuicio ideológico acentuado que parte de la premisa de la bondad de lo revestido de «público» frente a lo pernicioso y abominable de las iniciativas sociales tachadas de «privadas».

de funciones tributarias a los contribuyentes, en lo que —todo sea dicho de paso— la Administración tributaria ha sido pionera, incluso por delante de las empresas, en «externalizar» al contribuyente la gestión efectiva del servicio: Declaraciones censales, autoliquidaciones, declaraciones de relaciones con terceros, declaraciones informativas, deberes de repercusión o retención... que, en definitiva, no son sino el establecimiento por el ordenamiento tributario de obligaciones tributarias de hacer, de deberes específicos cuyo contenido no es el de entregar una suma de dinero sino de llevar a cabo una determinada actividad. Deberes que bien cumplimentará directamente el contribuyente o, cada vez con mayor extensión y desarrollo institucional, lo que la OCDE llama «intermediarios» en la aplicación de los tributos, que actúan en nombre y por cuenta del contribuyente, ante la Administración², en formatos que en la actualidad vienen adquiriendo un particular desarrollo en Australia o los Países Bajos, «*horizontal monitoring*», en los que la gestión tributaria adopta un modelo más cooperativo y menos represivo. Aunque todo ello guarda puntos de concomitancia —en el transfondo de lo que supone la evolución de los sistemas de gestión pública y de la ordenación de las relaciones de Derecho público en sociedades avanzadas— se trata de realidades tributarias conceptualmente diversas.

Al hablar de externalización de servicios tributarios, a lo que nos estamos refiriendo es a aquellos supuestos en los que la Administración encomienda a un tercero, persona física o jurídica, a una entidad privada —mediante cualquiera que sea la forma contractual que al respecto pueda estar prevista en cada ordenamiento jurídico—³ la prestación de los servicios y, en su

² Calvo Ortega, ofrece cuatro notas distintivas de lo que, por contraposición a la externalización de servicios públicos, es identificable como esta colaboración social de terceros en la aplicación de los tributos: «Primera, es realizada por determinadas entidades representativas. Segunda, es necesario el consentimiento del interesado. Tercero, facilitan la actuación tributaria de estos interesados. Las entidades intermediarias deben tener un acuerdo con la Administración de que se trate. Cuarta, la administración adopta una posición colaboradora pero permanece como tal. No cede su posición jurídica», *Actividad tributaria y externalización*, Madrid, Thomson-Civitas, 2010, p. 126; en idéntico sentido, *vid.* J. CALVO VÉRGEZ, «La externalización de los servicios tributarios en el ámbito local», en I. MERINO JARA (coord.), *La Hacienda local: cuestiones actuales*, Madrid, IEF, Estudios jurídicos, 2013, p. 68). Este es el modelo de lo que en el ordenamiento francés, aquí estudiado por el Prof. Cañal, son los llamados *Centres de Gestion Agrée* (CGA) o, con matices, lo que la Prof. Ferreiro describe del sistema americano de los denominados *Electronic return originators* (EOR's).

³ La encomienda de la aplicación, de la recaudación en particular, de los tributos a terceros a cambio de precio es una constante en la historia de la Hacienda pública; prácticamente el único sistema con anterioridad al desarrollo de los Estados modernos. Las fórmulas contractuales al respecto, eso sí, son diversas, habiéndose identificado tres modalidades genéricas al respecto, más allá de sus específicas variantes, en función del modo de fijar la remuneración del concesionario del servicio de recaudación: *share contracts*, de especificarse la participación respectiva —del ente público y del tercero— en cada deuda tributaria ingresada; *rent contracts* o *tax farming* —*esattoriale* en la terminología italiana— cuando el contratista abona al ente público una cantidad fija de la deuda tributaria cuya gestión se le encomienda; y *wage contracts*, en el caso de que se abone un salario fijo por su labor al tercero que desarrolla las funciones de recaudación (cfr. M. M. COSGEL y T. J. MICELI, «Tax Collection in History», en *Economics Working Papers*, núm. 48, 2007, p. 27).

caso, el ejercicio de las funciones públicas que, justamente, no constituyen deberes de los contribuyentes, sino manifestaciones propias de las potestades cuyo ejercicio es responsabilidad de la Administración. Al contrario de lo que ocurre en la llamada, entre nosotros, «colaboración social», en este caso el tercero actúa, por cuenta y en nombre de la Administración, ante el contribuyente. Al tercero no se le impone una obligación de hacer, que nace de la ley, sino que en virtud de un contrato, voluntariamente, asume —a cambio de un precio, de una comisión— el mandato de ejercitar funciones tributarias, en las condiciones convenidas. Y, normalmente, es la Administración, no el contribuyente, quien satisface al colaborador social —la entidad que desarrolla funciones tributarias en su nombre— la retribución convenida por sus servicios. Su fundamento constitucional no está, como en el caso de la colaboración social —al menos para buena parte de la doctrina— en el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, en el deber de contribuir (art. 31 CE), sino en el deber de la Administración de desempeñar con eficacia las funciones que le correspondan y de atender de forma eficiente los servicios que son de su responsabilidad (art. 103 CE), de «desarrollar las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario estatal y el aduanero (lo mismo se puede predicar respecto del autonómico o del local) se apliquen con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios [...] mediante los procedimientos que minimicen los costes indirectos derivados de las exigencias formales necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias»⁴.

Esta externalización del ejercicio de funciones públicas puede presentarse, en lo que se refiere a la materia tributaria, en los tres órdenes de actividad que la Ley General Tributaria⁵ identifica en su Título III como «aplicación de los tributos»: Gestión, recaudación e inspección. Evidentemente, los ámbitos de externalización de actividades tributarias en los que puede presentar un interés jurídico y el modo en el que se articulan, es en el de aquellas que constituirían lo que en el mundo empresarial se llamaría el *core business* de la Administración tributaria, en los que se puede presentar una incidencia directa en el contenido y desarrollo de las relaciones tributarias. Lógicamente, como cualquier otra Administración, las tributarias contratan con terceros ámbitos de su actividad que no les son específicos como el *marketing*, la edición de publicaciones, la seguridad de las instalaciones

⁴ Ley 31/1990, de 27 de diciembre, en la que se contiene —ya desde hace demasiado tiempo sin un adecuado y necesario desarrollo pormenorizado— el raquítico régimen legal estatutario de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT).

⁵ Ley 53/2003, General Tributaria, de 18 de diciembre, en adelante LGT. Se prescinde en este estudio, aunque también pueden encontrarse manifestaciones de externalización de funciones —como el recurso al arbitraje de terceros— de lo relativo a las funciones de revisión de los actos tributarios y, también, del ejercicio de la potestad sancionadora que, por sí sola, presenta un perfil propio y diferenciado del de la aplicación de los tributos.

o su limpieza que, siendo también manifestaciones de externalización de servicios, no presentan interés alguno desde la perspectiva de este estudio.

Si bien es cierto que esta colaboración puede producirse en el ámbito estatal o regional⁶, como en el de la parafiscalidad —y no faltan ejemplos al respecto en el Derecho comparado, como en lo relativo al canon televisivo británico o ciertas cotizaciones sociales francesas— el entorno en el que es más frecuente este tipo de fórmulas de colaboración, desde luego en España, es en el de las Haciendas locales⁷. Así, la legislación española contempla la posibilidad de que las entidades locales concierten con terceras entidades servicios auxiliares⁸ a la aplicación de los tributos. Por otra parte, se prevé explícitamente el que las Diputaciones provinciales se hagan cargo de la gestión tributaria local de aquellos municipios u otros entes locales, que en su jurisdicción tengan a bien encomendarles tales funciones⁹. Lo cierto y verdad es que

⁶ Un clásico en este sentido es la tradicional encomienda de gestión de los impuestos patrimoniales que, antes el Estado, ahora las Comunidades Autónomas, han venido realizando a favor de las oficinas liquidadoras de distrito hipotecario regentadas por registradores de la propiedad que, en tanto que titulares de las mismas, no actúan como funcionarios públicos sino como prestadores de servicios. Al menos así lo ha entendido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (STJUE de 12 de noviembre de 2011) cuando ha calificado los mismos como actividades sujetas a IVA, tras un endemoniado periplo judicial jalonado de sorpresas y contradicciones (STS, de 12 de julio de 2003). Siendo un modelo clásico en nuestro Derecho, su fundamento normativo vigente se encuentra en la disp. ad. 1.^a del RD. 1629, de 8 de noviembre de 1991, del ISD, y en la disp. ad. 2.^a del Texto refundido por el que se regula el ITPAJD, aprobado mediante RDL núm. 1, de 24 de septiembre de 1993. Otro ámbito en el que tradicionalmente se ha externalizado en terceros, agentes, la prestación de servicios tributarios ha sido en el aduanero, hoy recogido en el Reglamento 2008/405/CE, de 23 de abril.

⁷ No es de extrañar, en este sentido, que en tres monografías dedicadas al análisis de la aplicación de los tributos locales en España, se preste particular atención a los aspectos competenciales que giran en torno a dicha actividad, a la delegación de funciones al respecto y a las relaciones interadministrativas que de todo ello se derivan: *vid.* J. J. NIETO MONTERO, *La Gestión de los Impuestos Municipales*, Aranzadi, 1997; J. M. BARQUERO ESTEVAN, *La gestión de los tributos locales: Aspectos competenciales, Estudios de Derecho financiero y tributario*, Civitas, 1998, y V. M. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, *Relaciones interadministrativas en la aplicación de los tributos locales*, Servicio de Publicaciones del Cabildo de Lanzarote, 2006. Por la misma razón, se ha dedicado a la externalización de los servicios tributarios locales un estudio monográfico (A. M. FERNÁNDEZ GÓMEZ DEL CASTILLO, *La externalización de los tributos en el ámbito local. Un nuevo modelo de aplicación*, Sevilla, Universidad de Sevilla, 2013) una obra colectiva que recoge las ponencias de una jornada dedicada al particular (F. SERRANO ANTÓN (dir.), *La externalización de los servicios tributarios*, Civitas, 2009) y un extenso artículo en otra obra colectiva sobre Haciendas locales (J. CALVO VÉRGEZ, «La externalización de los servicios...», *op. cit.*, *passim*).

⁸ El art. 15.1.c) de la Ley núm. 30, de 2 de agosto de 1984, de Medidas para la reforma de la función pública, contempla la posibilidad de encomendar a terceros el desarrollo de funciones auxiliares, de apoyo administrativo, o de carácter instrumental que no estén reservadas a funcionarios. La misma previsión se contempla, respecto de las Haciendas locales, en el art. 85 de la Ley núm. 7, de 2 de abril de 1985, reguladora de las bases del régimen local.

⁹ Aun cuando esta delegación —prevista en los arts. 7 y 8 del Texto refundido de la Ley reguladora de haciendas locales, aprobado mediante el RDL núm. 2, de 5 de marzo de 2004— también referida a otros organismos locales, autonómicos o estatales, no se ubica en el plano de la externalización como de la cooperación interadministrativa, conceptualmente diferente, desde el momento en que todo discurre entre sujetos de Derecho público. Sobre el particular, *vid.* V. M. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, *Relaciones interadministrativas... op. cit.*, *passim*. En el marco de lo previsto al respecto en el art. 5.5 LGT: «Asimismo, podrán establecerse fórmulas de colaboración para la aplicación de los tributos entre las entidades locales, así como entre estas y el Estado o las Comunidades Autónomas».

la indefinición del concepto de «servicios auxiliares» ha permitido a ciertas entidades construir —a partir de un sistema informático propio de gestión tributaria— toda una red de contratos de servicios a Ayuntamientos y a Diputaciones provinciales que, en la práctica —con distintos niveles de prestación de servicios— constituye un modelo eficaz de gestión tributaria integral por entidades de iniciativa social creadas como personas jurídicas regidas, fundamentalmente, en su organización y régimen interior por el Derecho privado.

El objetivo de este trabajo no es otro sino el de explorar qué experiencias semejantes o parejas se han podido identificar en otros sistemas tributarios de nuestro entorno y en el marco de qué régimen jurídico, con qué formatos y con qué objeto se han desarrollado¹⁰. En lo relativo a las distintas actividades, de gestión, recaudación o inspección de los tributos, como en los distintos niveles —estatal, regional, local— o modalidades —impuestos, tasas o exacciones parafiscales— que haya sido posible identificar.

En el ámbito de la gestión de los tributos, o, en general, de lo que son disposiciones comunes a todos los procedimientos tributarios, un primer ámbito de actividades que con frecuencia se han encomendado a empresas externas son actividades como la atención de las llamadas de información¹¹, el servicio de atención al contribuyente, o la notificación de los actos tributarios. En España, por ejemplo, la AEAT contrata con empresas externas parte de estos servicios.

Probablemente, la recaudación de los tributos es la actividad con más larga tradición en su encomienda a terceros, con muy distintas fórmulas y variantes de las que el modelo italiano, aquí detenidamente estudiado, es un caso paradigmático. Históricamente, de hecho, antes de que se iniciase el desarrollo de las Administraciones modernas en el siglo XIX, era el sistema ordinario de recaudar los derechos patrimoniales de las autoridades públicas o eclesiásticas con jurisdicción en cada territorio¹². Con el surgimiento de

¹⁰ Atendido el ámbito de la investigación, con todo, no se ha llevado a cabo un análisis exhaustivo —más allá de indagaciones tangenciales— de las distintas modalidades y peculiaridades contractuales de Derecho administrativo a través de los que se articula el régimen jurídico de la externalización de servicios tributarios en los distintos países explorados en relación a los cuales, respecto del caso español (encomienda de gestión, convenios de colaboración y fórmulas contractuales) se puede consultar F. SERRANO ANTÓN, *La externalización de los servicios tributarios*, Civitas, 2009, p. 60.

¹¹ Aun como bien señala Calvo Ortega (*Actividad tributaria y externalización...*, *op. cit.*, pp. 58-62), entre los pliegues de la atención de los servicios de información y asistencia al contribuyente se desliza, de modo más o menos taimado según los casos, un cierto ejercicio de las funciones de determinación de las prestaciones tributarias e interpretación de las normas que las regulan, propias del contenido más nuclear de las potestades de aplicación de los tributos, nada impide su desarrollo por terceros ajenos al sector público, en régimen de externalización de servicios, siempre que se haga con las debidas cautelas para garantizar que se presten con pleno respeto de la legalidad y de los derechos del contribuyente. Por ejemplo, estableciendo sistemas adecuados de supervisión y asistencia, de/a quienes los realizan de forma habitual, por parte de funcionarios públicos debidamente formados a este propósito.

¹² De forma marcada, todos los grandes imperios han tenido que recurrir a estos sistemas para paliar las dificultades propias de ejercer su poder en territorios extensos. Es bien conocido el modelo

los Estados modernos y de sus burocracias, el modelo se fue abandonando, aun cuando se mantuvo en alguna de sus manifestaciones, como los recaudadores locales en España o la encomienda de la recaudación ejecutiva en Italia en el llamado régimen *esattoriale* —en última instancia de subasta de créditos tributarios vencidos e impagados— en cuyo desarrollo práctico adquirió un relevante protagonismo la entidad financiera más antigua de Europa, *Monte dei Paschi di Siena*. Hoy en día, en un entorno de organización pública completamente diverso, con distintas modalidades —que no la subasta de créditos vencidos— y en distinta forma, por motivos diferentes, este modo de hacer parece reverdecer, fundamentalmente por razones de eficacia.

Desde luego tiene carácter generalizado, incluso ordinario, en lo que se refiere a la recaudación voluntaria de los tributos. Es la regla general que esta actividad la Administración la delegue en las entidades financieras. Incluso, es el caso en la AEAT o en la Comunidad Autónoma catalana, se llega al extremo de que, sencillamente, no es posible efectuar el pago material de los tributos en la «caja» de la Administración pública, por no disponerse de tal servicio, derivando el mismo en su integridad a las oficinas de las entidades bancarias con las que se tiene convenido o al empleo de medios telemáticos. Más complejidad presenta lo relativo a la colaboración de terceros en los procedimientos de recaudación ejecutiva, en los que la intromisión administrativa en los derechos del contribuyente presenta unos perfiles que complican el que la Administración sea sustituida íntegramente en su ejercicio por una entidad privada. Y, sin embargo, como se evidencia en los ordenamientos aquí analizados, sin merma del debido control y de forma respetuosa con la legalidad y los derechos del contribuyente, es mucho, y con distintas modalidades, lo que en este ámbito se puede externalizar a entidades privadas, en pro de una más eficiente gestión y preservación de los créditos públicos.

El tercer orden de actividad tributaria en el que cabría encomendar a terceros el desarrollo de determinadas funciones de titularidad pública —más

romano de los publicanos, pero incluso en épocas más recientes, era éste el sistema seguido en el Imperio otomano, hasta su desaparición en los albores del siglo XX: «El Estado otomano era cuestionado continuamente por los beduinos y otros poderes tribales de la península Arábiga. Carecía de suficiente poder para imponer un orden estable en gran parte de Oriente Próximo, y de capacidad administrativa para recaudar impuestos, así que encargaba esta función a terceros, vendiéndoles el derecho a recaudar impuestos, actividad que podían ejercer de la forma que considerasen más oportuna. Así que aquellos campesinos que cobraban impuestos se hicieron autónomos y poderosos. Los impuestos en los territorios de Oriente Próximo llegaron a ser muy altos, de uno a dos tercios de lo que produjeran los campesinos, y gran parte de ellos se los quedaban los cobradores de impuestos». (D. ACEMOGLU y J. A. ROBINSON, *Por qué fracasan los países*, 7.^a ed., Deusto, 2012, pp. 148-149). De ahí, quizás, el recelo y extrañeza que sigue produciendo en las mentalidades ya no modernas, postmodernas, la colaboración de terceros, del sector privado, en la prestación de servicios tributarios o, digamos, en el ejercicio de funciones tributarias.

escasas en este caso, por su carácter muchas veces intrusivo en la esfera más sensible de los derechos del contribuyente— es el de la inspección de los tributos. Ciertamente, aquí es más limitado el ámbito de actividad susceptible de cesión, pero también es posible identificar algunas manifestaciones al respecto, como la realización de actividades de valoración, la localización de contribuyentes, o, incluso, las pesquisas encaminadas a la obtención de pruebas, como la toma de fotografías o la verificación visual —o medición— de elementos relevantes para la determinación de las prestaciones tributarias que no impliquen conflicto alguno con los derechos de intimidad o inviolabilidad del domicilio.

El centro de atención de este estudio lo constituye el régimen jurídico y las experiencias que en este sentido se han podido identificar en siete países: Alemania, Colombia, Estados Unidos, Francia, Italia, Países Bajos y Reino Unido. La elección ha venido marcada por tratar de cubrir tradiciones jurídicas distintas y países con diferentes sistemas tributarios a uno y otro lado del Atlántico, de dimensiones también dispares y en los que el desarrollo de los tributos locales, también, ha sido distinto. Al hacerlo así pensamos que serían más significativos los resultados, advertida la pluralidad de la muestra.

Al iniciar este trabajo no era predecible cuál fuese su resultado. Una de las posibilidades, que no cabía descartar, es que la investigación nos hubiese conducido a la conclusión de que en los ordenamientos tributarios objeto de análisis —y hasta el nivel de indagación que hubiera sido posible alcanzar— no existían fórmulas de externalización de las funciones tributarias parejas a las que nos encontramos en España. Pues bien, lo cierto y verdad es que, aun cuando con distinta extensión, en unos u otros ámbitos, y con diferentes objetivos o fórmulas, sí ha sido posible identificar algunas experiencias en el extranjero parejas al modelo español de colaboración de entidades privadas en la aplicación de los tributos. Pero ninguna de tal densidad y cobertura, salvo quizás en los casos alemán y colombiano, como las desarrolladas en España.

Salvo en lo relativo a las funciones de recaudación ejecutiva de los tributos tanto estatales como locales en Derecho italiano, y en cierto modo en Colombia, en el resto de los países examinados la cuestión ha requerido muy escasa atención por parte de la doctrina científica y un más que limitado desarrollo normativo.

El principal problema que en términos de Derecho público plantean estos modelos de externalización de los servicios tributarios, allí donde se ha podido delimitar cierto debate al respecto, está focalizado en la admisibilidad, o no, de ceder a un particular o entidad privada el ejercicio de actividades que comportan la manifestación de potestades públicas, de «autoridad pública» o «inherentes a la función pública». De ahí la atención que la juris-

prudencia, abundante en algunos casos, ha prestado a los límites, alcance y condiciones en los que terceros ajenos a la Administración tributaria pueden prestarle servicios en el ámbito de la aplicación de los tributos.

Aun cuando, ciertamente, es preciso acotar con precisión el ámbito susceptible de externalización —pues no es esta una cuestión menor— probablemente una concepción más actual del servicio público, por lo que a la organización de la aplicación de los tributos se refiere, debería centrar su atención en el modo más eficiente de hacerlo, de forma tan eficaz como respetuosa, a la vez, con el principio de legalidad y con los derechos y garantías de los contribuyentes.

CAPÍTULO PRIMERO

EL EJERCICIO PRIVADO DE LAS FUNCIONES PÚBLICAS DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA EN ITALIA*

Eva ANDRÉS AUCEJO

RESUMEN

Posiblemente sea Italia el país del mundo donde con mayor profusión se han aplicado los sistemas de colaboración de entidades privadas en la recaudación de los Tributos, cuyo origen se remonta a la antigua Roma, continuado en la Edad Media y durante todos los siglos posteriores hasta nuestros días. En este trabajo se estudia el «*Modello Esattoriale*» (1872-1987) consistente en la contratación de «recaudadores» sujetos privados (personas físicas o jurídicas fundamentalmente) encargados de la recaudación de las deudas tributarias. En segundo lugar está el «*Modello Concessionale*» (1988/89-2005) basado en la figura del concesionario como agente privado de la recaudación (personas físicas y sobre todo jurídicas). El tercer modelo es el «*Modello Misto*»: público/privado. Inicialmente se llamó «*Riscossione s.p.a.*» (2005) para pasar un año más tarde a denominarse «*Equitalia spa*» (2006— hasta hoy). Igualmente se analiza su régimen jurídico. Se deja apuntado en este trabajo la profunda modificación que se ha pretendido poner en vigor a partir de 2015, a través de la Propuesta de Ley 2294-A (emitida en el año 2014), la cual preveía la supresión del actual órgano de recaudación denominado «*Equitalia s.p.a.*» y transferencia de las funciones de recaudación a la *Agenzia delle Entrate Italiana*. Es decir, la reforma pretendía pasar a un modelo público puro, lo que sin duda hubiera supuesto un cambio sin precedentes en la historia de Italia. Dicha modificación finalmente no ha sido aprobada por el Parlamento italiano.

* Este trabajo se ha desarrollado físicamente en la Università degli Studi di Firenze donde su autora realizó una estancia de investigación en el año 2013. Trabajo enmarcado también en el Instituto de Investigación Transjus de la Facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona.

SUMARIO: 1. PRESENTACIÓN: LA COLABORACIÓN SOCIAL EN EL SISTEMA DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIO ITALIANO: MODELOS DE COLABORACIÓN PRIVADA EN LA FUNCIÓN PÚBLICA DE RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS.—2. EL *MODELLO ESATTORIALE* BASADO EN LA EXACCIÓN MEDIANTE RECAUDADORES SUJETOS PRIVADOS: 2.1. Evolución histórica. 2.2. Finalidades del sistema *esattoriale* (de exacción vía recaudadores privados). 2.3. Funciones de los recaudadores. 2.4. Nombramiento de los recaudadores (agentes de la recaudación).—3. EL MODELO CONCESIONAL: 3.1. Regulación jurídica. 3.2. Fines perseguidos. 3.3. El Servicio Central de la Recaudación. 3.4. Los agentes de la recaudación: los concesionarios: A. La ampliación de poderes a los concesionarios de la recaudación. B. Funciones de los comisionarios. 3.5. Naturaleza jurídica del «ejercicio privado» del «servicio público de recaudación tributaria»: naturaleza jurídica del acto de concesión. 3.6. Crisis del sistema concesional. 3.7. Doctrina de la *Corte Costituzionale* italiana sobre la recaudación coactiva realizada por los órganos de recaudación privados.—4. EL MODELO «*RISCOSSIONE S.P.A.*» POSTERIORMENTE DENOMINADO «*EQUITALIA S.P.A.*»: «MODELO SOCIEDAD PÚBLICA POR ACCIONES»: 4.1. Finalidad de la reforma. 4.2. Funciones de «*Equitalia s.p.a.*». 4.3. Naturaleza jurídica del ente «*Equitalia s.p.a.*». 4.4. La colaboración del agente de la recaudación en sede jurisdiccional: el agente de la recaudación como parte del proceso tributario. La legitimación pasiva en el proceso de ejecución de deudas tributarias: A. La representación del agente de la recaudación.—5. SUPRESIÓN DE «*EQUITALIA S.P.A.*» Y TRASFERENCIA DE LAS FUNCIONES DE RECAUDACIÓN A LA *AGENZIA DELLE ENTRATE*.

1. PRESENTACIÓN: LA COLABORACIÓN SOCIAL EN EL SISTEMA DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIO ITALIANO: MODELOS DE COLABORACIÓN PRIVADA EN LA FUNCIÓN PÚBLICA DE RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS

El procedimiento de recaudación tributaria en Italia¹ está regulado fundamentalmente en el Decreto del Presidente de la República (DPR) de 29 septiembre 1976, núm. 603² inicialmente aplicable a los impuestos sobre la renta y posteriormente extendido al IVA y otros impuestos indirectos³.

¹ Entre los escritos de referencia sobre el procedimiento de recaudación en Italia *vid.*: M. BASILAVECCHIA, «*Riscossione delle Imposte*», en *Enciclopedia Diritto*, Milano, 1989, vol. XV, pp. 1180 y ss.; S. LA ROSA, «*Riscossione delle Imposte*», en *Enciclopedia Giuridica*, Roma, Treccani, 1992; G. A. MICHELI, *Corso di Diritto tributario*, Torino, 1989, pp. 224 y ss.; E. DE MITA, «Le funzione e gli atti della riscossione», en A. AMATUCCI (dir.), *Trattato di Diritto tributario*, Padova, 1994, pp. 163 y ss.; L. TOSI, *La nuova disciplina della riscossione dei tributi*, Milano, 1996. Para un estudio sobre el particular *vid.* E. ANDRÉS AUCEJO, «La colaboración social en el procedimiento de recaudación tributaria italiana: El ejercicio privado de las funciones públicas de recaudación tributaria en Italia», en *Quincena fiscal*, núm. 13, 2013, pp. 51-94.

² *Decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973 núm. 602. Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito. Pubblicato in Gazzetta Ufficiale núm. 268 del 16 ottobre 1973.*

³ Este DPR ha sufrido distintas modificaciones. En materia de recaudación de *tributi erariali* se modificó por Ley 112/96, núm. 662. Posteriormente la Ley 8/8/2002, núm. 178 potenció el servicio nacional de la recaudación. Más tarde han existido dos grandes reformas del sistema recaudatorio en Italia. A saber: a) El *D. Legs.* 30-09-2005 convertido en Ley 2 de diciembre de 2005, núm. 248 mediante el cual se suprimió —a partir del 1 de octubre de 2006— el sistema de arrendamiento de

En el ordenamiento tributario italiano, durante los 2.500 años de existencia de los tributos, se han sucedido diversos sistemas de recaudación⁴.

CUADRO 1

Sistemas de colaboración social en la recaudación de los tributos

1972-1988/1989	1988/1989-2005	2005-2006	2006-2013	2015
<p><i>Modello privato ESATTORIALE</i> (<i>esattore</i> = Recaudador)</p> <p>Los recaudadores eran personas físicas o jurídicas (la tendencia fue hacia las personas jurídicas)</p>	<p><i>Modello privato CONCESSIONE</i> (<i>Concessionari</i> = Concesionarios)</p> <p>Los concesionarios eran personas físicas o jurídicas, sobre todo personas jurídicas.</p>	<p><i>Modello Misto «Riscossione s.p.a.»</i></p> <p>Ente de Derecho privado con capital social público (Sociedad por acciones).</p>	<p><i>Modello Misto «Equitalia s.p.a.»</i></p> <p>Ente de Derecho privado con capital social público (Sociedad por acciones)</p>	<p>Hipotético <i>Modello Pubblico</i> puro (Propuesta de ley). No aprobada.</p> <p>Por tanto registrará: <i>Modello Misto «Equitalia s.p.a.»</i> (impuestos estatales)</p>

2. EL MODELLO ESATTORIALE BASADO EN LA EXACCIÓN MEDIANTE RECAUDADORES SUJETOS PRIVADOS

2.1. Evolución histórica

Mediante la Ley de 20 de abril de 1871, n. 192 se introduce por primera vez el modelo de recaudación confiado al sector privado⁵, denominado «*modello esattoriale*».

«concesionado a los privados», otorgándose a la *Agenzia delle Entrate* las funciones de recaudación. Esta Agencia constituiría en el mismo año 2005 una sociedad privada con capital público denominada sociedad «*Riscossione s.p.a.*», que tan solo un año más tarde —2006—, adquiriría la denominación de «*Equitalia, s.p.a.*», que existe actualmente; b) El *D. Legs.* 13/05/2011 núm. 70 convertido en *Legge* núm. 106 del 2011, introduce importantes normas en materia de recaudación y de contencioso y, posteriormente el *D. Legs.* núm. 98, de 6 de julio de 2011, convertido en *Legge* 15 de julio de 2011, núm. 111 sobre disposiciones urgentes para la estabilización financiera. Durante el 2014 se ha tramitado en el Parlamento una Propuesta de Ley (2294-A), finalmente rechazada, que proponía la supresión de la Sociedad «*Equitalia s.p.a.*» s.p.a. y transferencia de sus funciones en materia de recaudación a la *Agenzia delle Entrate*, a partir del 1 de enero de 2015.

⁴ Una evolución histórica al respecto puede verse en G. MANROGIU, *Alle radici dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 1988, y más recientemente V. UCKMAR, «Evoluzione della disciplina della riscossione tributaria», en L. TOSI (ed.), *La nuova disciplina della riscossione dei tributi*, Milano, Giuffrè, 1996, pp. 25 y ss.; F. GALLIO y F. TERRIN, *La riscossione dei tributi: verso la riunificazione tra uffici ed esattorie*, Milano, IPSOA, 2011, pp. 17 y ss.

⁵ Sobre estos particulares, *vid.* A. BOVE, «Dai servizi esattoriali al servizio di riscossione dei tributi e di altre entrate dello stato e di altri enti pubblici», en *Nuova Rassegna di legislazione*, 1989, III, pp. 2141 y ss.; G. TINELLI, «Statuto dei diritti dei contribuenti e riscossione coattiva», en *Rivista di diritto tributario*, enero de 2012, vol. XXII, pp. 3 y ss.; V. UCKMAR, «Evoluzione della disciplina della riscossione tributaria», *op. cit.*, pp. 25 y ss.; E. DE MITA, *Appunti di Diritto Tributario, Accertamento e riscossione delle imposte sui redditi*, Milano, Giuffrè, 1994, pp. 55 y ss.; F. PAPARELLA, *L'organizzazione amministrativa del servizio di riscossione dei tributi*, Cacucci editore, 1991; B. CUCCHI, *L'ese-*

Como antecedentes remotos cabe citar el sistema utilizado en la *antica* Roma, en virtud del cual el Estado subastaba la función de recaudación y la cuantía a recaudar por cada circunscripción o zona. Ganaban la subasta los mejores postores, que debían retornar inmediatamente al Fisco las sumas que se comprometían a recaudar. Estos se denominaban *publicani*, los cuales actuaban sobre los contribuyentes con métodos prepotentes y de acoso⁶. El Título IV del Digesto, 39.4.1,1 lleva por rúbrica «De los publicanos, de los tributos y de los comisos».

En la Edad Media, en las distintas circunscripciones, la recaudación era *affidata* (confiada, encargada) a los recaudadores.

El sistema de recaudación a través de recaudadores (*sistema esattoriale*) se mantuvo durante varias décadas, desde 1872 hasta 1988. Mediante Decreto Legislativo núm. 43, de 28 de enero de 1988, se crea una nueva figura del «Concesionario», aboliéndose así el *sistema esattoriale*, si bien, como veremos, la nueva norma conserva importantes aspectos de la legislación del *sistema essattoriale* precente.

2.2. Finalidades del sistema esattoriale (de exacción vía recaudadores privados)

La aprobación del nuevo modelo de recaudación basado en recaudadores privados aprobado con la Ley núm. 192, de 20 de abril de 1871 (*legge Sella*) tuvo como principal motivación lograr una mayor eficacia y economicidad, al tiempo que pretender una reducción o incluso la eliminación por parte del Estado del coste de la recaudación⁷. Además se pretende reorganizar el aparato administrativo del Estado, reconduciendo a una unanimidad orgánica la pluralidad de servicios de recaudación que existían en varios Estados⁸.

Con los años se ha podido demostrar que fue un sistema eminentemente eficiente en aras a lograr incrementar la recaudación tributaria y de otros ingresos del Estado ya que tuvo la doble ventaja de reducir al máximo el porcentaje del volumen de ingresos que no se llegaban a ingresar (respecto a otras posibles soluciones) y, por otro lado, asegurar un flujo regular y estable de ingresos⁹.

cuzione forzata esattoriale, Cedam, 1997; C. COCO, *La delega bancaria nel sistema della riscossione e l'attuazione del credito tributario*, Cedam, 2001. S. MICALI, «L'evoluzione della disciplina della riscossione e la concentrazione nell'accertamento», en *Bollettino Tributario*, núm. 6, 2012; M. BASILAVECCHIA, *La riscossione dei tributi*, Milano, Giuffrè, 2011, pp. 43 y ss.

⁶ En realidad «en dicho sistema el sujeto legitimado para la recaudación de los tributos asume la función de “pulmón financiero” del sistema estatal, o sea de garante del Estado moderno, donde de facto, este poder corresponde al Estado y no ya al sujeto ganador de la subasta». F. GALLIO y F. TERRIN, *La riscossione dei tributi...*, *op. cit.*, pp. 17-18.

⁷ S. MICALI, «L'evoluzione della disciplina...», *op. cit.*, p. 405.

⁸ A. BOVE, «Dai servizi esattoriali...», *op. cit.*, p. 2146.

⁹ Así, G. FALSITTA, «Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransitabilità del tributo», en A. COMELLI y C. GLENDI (eds.), *La riscossione dei tributi*, Padova, 2010.