



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI ROMA "LA SAPIENZA"
DIPARTIMENTO DI TEORIA DELLO STATO

**RIVISTA DI DIRITTO
TRIBUTARIO INTERNAZIONALE**
INTERNATIONAL TAX LAW REVIEW

Fondata da / *Founded by*
GIOVANNI PUOTI

Diretta da / *Editors*
ANDREA AMATUCCI - GIOVANNI PUOTI

2•2002

maggio-agosto

CESSIONE GRATUITA
IVA ASSOLTA DALL'EDITORE
(ART. 74, C/, DPR n° 633/1972)

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI ROMA "LA SAPIENZA"
DIPARTIMENTO DI TEORIA DELLO STATO

RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE

INTERNATIONAL TAX LAW REVIEW

FONDATA DA

FOUNDED BY

Giovanni PUOTI

DIRETTA DA

EDITORS

Andrea AMATUCCI - Giovanni PUOTI

COMITATO SCIENTIFICO

SCIENTIFIC BOARD

Ruben ASSOREY (*Argentina*) - Domenico DA EMPOLI (*Italia*) - Feng DATONG (*Cina*)
Patrick DIBOUT (*Francia*) - Hans FLICK (*Germania*) - Gábor FOLDES (*Ungheria*)
Eusebio GONZÁLES GARÇÍA (*Spagna*) - Haron JORAN (*Israele*)
Hiroshi KANEKO (*Giappone*) - Joachim LANG (*Germania*) - Leonardo PERRONE (*Italia*)
Claudio SACCHETTO (*Italia*) - Stanley SIEGEL (*U.S.A.*) - José Manuel TEJERIZO LÓPEZ (*Spagna*)

REDAZIONE

EDITORIAL STAFF

Lorenzo AGO, Fabrizio AMATUCCI, Francesco AMYAS D'ANIELLO, Teresa ARAGNO, Andrea BODRITO,
Gemma CARALLO, Alberto COMELLI, Serenella CRISAFULLI, Giuseppe D'ANDREA, Guglielmo FRANSONI,
Cristiano GARBARINI, Carlo GARBARINO, Massimiliano GIORGI, Carla LOLLIO, Antonio LOVISOLO,
Tommaso MAGLIONE, Giuseppe MARINI, Giuseppe MARINO, Luca C.M. MELCHIONNA, Enzo PACE, Pasquale PISTONE,
Alberto POZZO, Franco ROCCATAGLIATA, Carlo ROMANO, Carmine ROTONDARO, Gianmarco TARDELLA,
Helena TAVEIRA TORRES, Silvia TERRADOS MOLLEDO, Maria Nicola VILLANI

COORDINATORE DELLA REDAZIONE

PROJECT MANAGER

Pietro SELICATO

SEGRETERIA DI DIREZIONE

BOARD ASSISTANT

Gemma CARALLO

DIREZIONE E REDAZIONE

ADDRESS

Viale Mazzini, 25 - 00195 Roma - Tel. 06.32.17.538 - 06.32.17.578
<http://www.iffisco.it/> E-mail: mc9423@mcclink.it

INDICE

CONTENTS

Sezione Unica

Atti Convegno S. Leucio, 9 settembre 2002

• Gaetano Liccardo	
- <i>Presentazione</i>	5
• Franco Batistoni Ferrara	
- <i>L'accertamento con adesione e l'interpello</i>	9
• Carlo Garbarino	
- <i>La tutela giustiziale tributaria tra procedimento e processo</i>	16
• Josè Juan Ferreiro Lapatza	
- <i>Los mecanismos alternativos para la resolución de las controversias en el ordenamiento tributario español</i>	41
• Josè Osvaldo Casàs	
- <i>Los mecanismos alternativos de resolution de controversia tributarias en Italia y America del Sur</i>	49
• Sergio Endress Gómez	
- <i>Mecanismos alternativos de resolución de controversias en el régimen tributario Chileno</i>	89
• Mauricio a Plazas Vega	
- <i>El arbitramento y los métodos alternativos de solución de conflictos en materia tributaria y su aplicación en Colombia</i>	94
• Mary Elbe Gomes Queiroz	
- <i>Os mecanismos alternativos de resolução de controvérsias tributariás: experiéncias no Brasil</i>	105
• Heleno Taveira Torres	
- <i>Medidas alternativas para resolução de conflitos entre Administração e contribuintes - A experiência brasileira</i>	110
• César García Novoa	
- <i>Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias su introducción en el derecho español</i>	146
• Addy Mazz	
- <i>Mecanismos alternativos de solución de controversias en Uruguay</i>	176

• José A. Rozas Valdés	
- <i>La resolución de controversias tributarias en el ordenamiento americano . .</i>	193
• Eva Andrés Aucejo	
- <i>Los instrumentos deflactivos del contencioso tributario en Italia. En especial "l'accertamento con adesione". Analisis cualitativo y cuantitativo . .</i>	200
• Eva Andrés Aucejo	
- <i>Evaluacion de la litigiosidad en el "Rapporto tributario in Italia" . . .</i>	244

PRESENTAZIONE

La "Rivista di Diritto Tributario Internazionale" ospita in questo numero la pubblicazione degli atti della Giornata di Studi organizzata dalla Scuola di Specializzazione in Diritto ed Economia delle Comunità Europee "Jean Monnet" della Seconda Università di Napoli al Sito Reale del Belvedere di San Leucio (Caserta) il 9 settembre 2002 sui "Meccanismi alternativi per la soluzione delle controversie in materia tributaria".

L'evento costituisce la prosecuzione delle *XXI Jornadas Latino-Americanas de Derecho Tributario* svoltesi a Barcellona ed a Genova dal 31 agosto al 6 settembre 2002.

Il tema trattato è di notevole interesse scientifico e di grande attualità in Italia, ove proprio in questi mesi è stato avviato un vasto processo di revisione del sistema tributario nel quale viene fatto ampio ricorso a modelli di definizione della pretesa fiscale basati sul consenso tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente.

È interessante constatare (e le relazioni presentate ne danno atto con evidenza) che l'esperienza normativa degli altri Paesi dell'area latina ci è, ancora una volta, molto vicina e costituisce una base di comparazione estremamente utile per valutare i consistenti problemi che, tanto sotto il profilo teorico quanto sotto il profilo applicativo, vengono in evidenza a seguito dell'introduzione di simili meccanismi e di cui la massiccia partecipazione al Convegno di Autorità, Studiosi ed operatori del settore costituiscono concreta testimonianza.

Prof. Gaetano LICCARDO
*Direttore della Scuola di Specializzazione in Diritto
ed Economia delle Comunità Europee "Jean Monnet"
della Seconda Università di Napoli*

Sezione Unica
Atti convegno S. Leucio, 9 settembre 2002

L'accertamento con adesione e l'interpello

Prof. Franco Batistoni Ferrara

Università di Pisa

1. L'accertamento con adesione, nella configurazione disegnata dal D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, costituisce il primo istituto ampiamente innovativo e, sicuramente, il più incisivo nella costellazione degli strumenti di definizione preventiva delle possibili controversie tra l'Amministrazione finanziaria ed i contribuenti.

Esso trova il suo antecedente nel *concordato*, già contemplato, nei primi anni dello scorso secolo, dal regolamento 11 luglio 1907, n. 560, sull'imposta di ricchezza mobile, passato poi nella disciplina di altre imposte e successivamente strutturato come provvedimento unilaterale preventivamente *accettato* dal contribuente (accertamento con adesione, appunto), infine *messo a morte* dalla riforma tributaria degli anni settanta.

La resurrezione dell'istituto è però avvenuta con caratteristiche che segnano una profonda frattura con l'antica disciplina, il che ha conseguenze rilevanti sia sul piano teorico, sia e soprattutto sulla sua funzionalità pratica.

Con telegrafica sintesi, l'essenza del nuovo concordato sta nella possibilità di definire di comune accordo tra Amministrazione e contribuente l'imponibile delle imposte dirette e delle maggiori imposte indirette sia prima sia dopo l'emanazione di un provvedimento di accertamento, con conseguente *fissazione* del debito tributario. L'accertamento, infatti, non può essere impugnato dal contribuente e non può essere integrato o modificato dall'Ufficio se non in ipotesi determinate di carattere marginale, tra le quali la più significativa è la scoperta di nuovi elementi che consentano l'accertamento di un maggior reddito superiore della metà a quello definito e comunque non inferiore a 150 milioni di lire (ora € 77.469,00). La definizione, stipulata con atto scritto in forma bilaterale, si *perfeziona* però con il pagamento, entro il termine di venti giorni, delle somme dovute a titolo d'imposta e di sanzioni (è ammesso tuttavia il pagamento rateale con concessione di garanzia: in tal caso il concordato si perfeziona con il pagamento della prima rata e la prestazione della garanzia entro il medesimo termine di venti giorni). In mancanza, l'accertamento con adesione cade nel nulla: il provvedimento di accertamento, se già emanato, riacquista efficacia, mentre, se nessun provvedimento era stato emesso, l'Amministrazione riacquista pienamente i suoi poteri senza essere in alcun modo vincolata dall'intesa in precedenza raggiunta.

Alla definizione per adesione consegue l'abbattimento radicale delle sanzioni, che vengono ridotte ad un quarto del minimo edittale. Analogo abbattimento opera a favore di chi, pur senza addivenire ad un accerta-

mento con adesione, rinuncia ad impugnare il provvedimento impositivo che contestualmente determina la sanzione. In questo caso, la sanzione irrogata con il provvedimento viene ridotta ad un quarto purché la somma così determinata venga pagata entro il termine previsto per l'impugnazione del provvedimento (sessanta giorni dalla sua notificazione).

Il nuovo *concordato* si caratterizza così per il carattere marcatamente *premiale* e questa connotazione incide pesantemente sulle valutazioni di convenienza concernenti la definizione e convincono che, in realtà, nella costruzione normativa dell'istituto, abbia pesato l'esigenza di promuoverne la pratica *riuscita* molto di più che l'intento di apprestare uno strumento capace di avvicinare, per quanto possibile, la verità legale alla verità reale.

Nel nostro Paese, ancorché la riforma attuata con il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, abbia ridotto in maniera considerevole la misura edittale delle sanzioni amministrative tributarie, esse sono tuttora molto più pesanti di quelle generalmente previste negli ordinamenti tributari degli altri Stati europei giacché, sia pur con larga approssimazione, almeno rispetto alle violazioni che concernono le dichiarazioni omesse ed infedeli, contemplano un ammontare *minimo* edittale solitamente pari all'imposta corrispondente all'imponibile non dichiarato.

Questa situazione accentua di molto la *convenienza* del concordato, tanto da poter indurre il contribuente ad accettare consapevolmente la determinazione di un imponibile anche superiore a quello che egli reputa effettivo in virtù del fatto che la somma da pagare è comunque inferiore a quella che dovrebbe esser corrisposta instaurando una lite giudiziaria vittoriosa. È agevole esemplificare. Il contribuente, di fronte all'accertamento di una maggior imposta di € 5.000,00 e all'irrogazione della sanzione minima per infedele dichiarazione in eguale misura, se può definire l'accertamento con adesione su un imponibile che comporti il pagamento di € 4.500,00, ha netta convenienza ad aderire a tale definizione ancorché ritenga, per esempio, di poter dimostrare che l'imponibile reale è tale da comportare il pagamento di un'imposta di € 4.000,00. Se aderisce, infatti, dovrà pagare € 4.500,00 d'imposta ed € 1.125,00 per sanzione e così, in totale, € 5.625,00. Se vorrà perseguire e conseguirà il riconoscimento del suo diritto, otterrà di pagare € 4.000,00 a titolo d'imposta, risparmiando € 500,00 ma pagherà € 4.000,00 a titolo di sanzione, con una perdita secca di € 2.375,00 (senza tenere conto delle spese del processo che, con molta probabilità, potrebbero rimanere in tutto o in parte a suo carico).

Le considerazioni che precedono - io credo - devono essere tenute presenti nella ricostruzione teorica dell'istituto giacché, se si vogliono tenere i piedi per terra, impediscono per se stesse di vedere nell'accertamento con adesione uno strumento inteso a conseguire, attraverso il contraddittorio, la miglior possibile approssimazione alla verità di fatto e, accanto a rilevanti dati testuali (il fatto che l'accertamento si perfezioni so-

lo con il tempestivo adempimento da parte del contribuente e cada nel nulla in caso di inadempimento), convincono di una novità rilevante rispetto alla tradizione dogmatica del nostro diritto. È giocoforza, infatti, riconoscere che la fisiologia dell'accertamento con adesione implichi una possibile *disposizione* dell'obbligazione tributaria sia da parte del contribuente, sia da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Ancorché in contrasto con una lunga tradizione, alle cui radici credo stia piuttosto un pregiudizio ideologico che dati normativi non equivoci, io non credo ci si debba scandalizzare se il legislatore conferisce all'Amministrazione il potere di disporre del credito in funzione del perseguimento dell'interesse fiscale e, in particolare, dell'interesse ad evitare l'insorgere di un contenzioso e di conseguire il sollecito adempimento dell'obbligazione. Non credo, perciò, che la *spinta premiale* impressa alla definizione per adesione sia obiettivamente censurabile se non forse nella sua intensità. Credo, cioè, che la *convenienza* della definizione per adesione e la *convenienza* della rinuncia all'impugnazione del provvedimento di accertamento, come oggi si atteggiavano, potrebbero *de jure condendo* essere limitate perché, certo, ripugna alla ragione ammettere una configurazione dell'istituto che si presta alla consapevole alterazione della verità. Voglio dire che ove vi è certezza di un imponibile inferiore, difficilmente si può giudicare positivamente il fatto che un contribuente sia indotto a rinunciare al proprio diritto in forza di un meccanismo che rende economicamente conveniente accettare un'imposizione superiore a quella conforme a legge.

Una simile attenuazione non è peraltro agevole e potrebbe a mio parere esser conseguita non tanto o non solo operando sulla normativa propria all'accertamento con adesione, quanto sulla misura delle sanzioni. Una congrua ulteriore riduzione della loro misura edittale (che le avvicini alle misure europee) ed una correlativa riduzione degli abbattimenti (per es., alla metà e non più al quarto) potrebbero rendere marginali le ipotesi patologiche alle quali si è fatto riferimento.

Il fatto è, però, che un simile intervento presuppone l'abbandono della politica dei condoni, abbandono che sembrava proclamato e concretamente avviato, ma che, negli ultimi tempi, parrebbe invece esser messo da parte. La frequenza (o, addirittura, la regolare concessione dei condoni) esige il mantenimento di sanzioni elevate, se non spropositate com'era spesso prima della riforma del 1997, per assicurare il gettito dei condoni medesimi e, a sua volta, il carattere elevato delle sanzioni esige, per *spingere* gli istituti premiali qual è l'accertamento per adesione, un abbattimento molto elevato che possa indurre ad usufruirne rinunciando ad attendere un provvedimento di clemenza prossimo venturo.

Ciò detto e nell'ottica di una valutazione inerente all'incidenza dell'istituto sulla gestione amministrativa dei singoli tributi, l'esperienza fin qui compiuta merita un apprezzamento largamente positivo. Nonostante qualche remora propria della burocrazia fiscale, timorosa di assume-

re responsabilità nonostante la copertura costituita dalla possibilità di configurare una siffatta responsabilità solo per dolo o colpa grave, credo si possa dire che l'accertamento con adesione sia stato e sia ampiamente utilizzato e concorra perciò incisivamente all'abbattimento del contenzioso. Com'è ben logico, vi è solo da augurarsi che la politica fiscale non susciti ed alimenti la speranza di una nuova stagione di condoni, tale da incidere sulla spinta alla definizione concordata degli imponibili.

2. Molto diverso è il discorso sull'interpello, che anch'esso costituisce una novità nel nostro ordinamento almeno nella forma contemplata nell'art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212. Esisteva già infatti un interpello *mirato*, previsto dall'art. 21 della L. 30 novembre 1991, n. 413, essenzialmente in funzione di controllo sulle manovre elusive poste in essere dai contribuenti, che trovava e trova tuttora applicazione nelle ipotesi disciplinate dall'art. 37, comma 3, 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, sull'accertamento, nell'art. 74, comma 2, del T.U. delle imposte sul reddito (distinzione tra spese di pubblicità e spese di rappresentanza) e in alcune altre ipotesi specifiche (art. 6, comma 2, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 466). L'istituto era peraltro nato *in debito d'ossigeno* e non può certo meravigliare che sia mancata una sua reale crescita. Alla previsione di un procedimento piuttosto complesso si abbina infatti un'efficacia pressoché evanescente dei pareri resi dall'organo consultivo deputato ad elaborarli. Per la legge, infatti (comma 3 dell'art. 21, già richiamato), il fatto che il contribuente interpellante si conformi al parere medesimo non preclude l'azione dell'amministrazione, libera di agire in difformità così come non impedisce al contribuente di perseguire l'attività reputata elusiva dal comitato. La conseguenza legale è unicamente, secondo la disposizione richiamata, *l'inversione dell'onere della prova* nell'eventuale fase contenziosa. Tale conseguenza è peraltro un nonsenso perché l'interpello presuppone una situazione di fatto *certa* ed attiene necessariamente alla qualificazione giuridica di una tal situazione e perciò essenzialmente e necessariamente ad una questione di *diritto*, rispetto alla quale non ha né può aver mai rilievo un problema di *onere della prova*. Certo, una qualche efficacia nei confronti del contribuente che abbia conformato il suo comportamento al parere conseguito esiste sul piano sanzionatorio. A parte l'espressa previsione di esclusione della punibilità penale, par chiaro che il comportamento anzidetto non può dar luogo neppure ad irrogazione di sanzioni amministrative giacché, per chi si sia conformato al parere del Comitato antielusione, non par si possa negare l'esistenza di quelle obiettive condizioni di incertezza che, ai sensi dell'art. 6 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, escludono la punibilità anche rispetto alle sanzioni amministrative. Del pari, è logico attendersi che l'amministrazione non intraprenderà facilmente iniziative in difformità al parere del comitato, con il rischio di incorrere in responsabilità nel caso di soccombenza in una successiva fase contenziosa.

Il nuovo interpello ha invece portata generalissima ed efficacia assai più marcata, il che, sempreché l'Amministrazione gestisca correttamente l'istituto, gli assegna una funzione di grande rilievo non solo nella prevenzione del contenzioso, ma anche nel determinare, al di là dell'efficacia nei casi concreti, orientamenti uniformi che, logicamente, si risolvano nell'evitare ingiustificate disparità di trattamento tra i contribuenti.

Per l'art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212 (il c.d. *statuto dei diritti del contribuente*) è possibile inoltrare per iscritto, all'amministrazione finanziaria, istanze concernenti casi concreti e personali, sempreché esistano condizioni obiettive di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni normative ad essi applicabili. L'amministrazione è tenuta a rispondere entro centoventi giorni e la risposta, scritta e motivata, è *vincolante* rispetto alla questione oggetto dell'istanza, mentre il silenzio mantenuto sull'istanza equivale ad adesione dell'amministrazione all'interpretazione o al comportamento prospettato dal richiedente. Ne discende che sia la risposta espressa, sia il silenzio-assenso impediscono l'emana-zione di provvedimenti di imposizione o di carattere sanzionatorio, provvedimenti che, se emanati, vengono espressamente dichiarati nulli.

È poi previsto che ove un'istanza di identico tenore venga presentata da un numero elevato di contribuenti, la risposta possa essere collettiva e venire espressa in una circolare o in una risoluzione portata tempestivamente a conoscenza dei contribuenti.

Non è questo il luogo per tentare neppur un primo esame della qualificazione giuridica del *vincolo* sopra indicato, che sembrerebbe a prima vista dal luogo ad una forma di esercizio del potere impositivo, ma mi sembra di poter, sia pur di passata, sottolineare la rilevante importanza pratica e teorica della sua configurazione.

Il contenuto, assai significativo, ancorché essenziale, dell'art. 11 è completato e specificato nel regolamento che il Ministro delle finanze (ora Ministro dell'economia e delle finanze) ha emesso su delega espressa nel comma 5 dello stesso articolo. Il D.M. 26 aprile 2001, n. 209, ha anzitutto delimitato l'ambito oggettivo di applicazione dell'interpello, escludendone le ipotesi rientranti nella competenza del Comitato antie-lusivo (art. 1). Ancorché, come ho detto, la funzionalità dell'interpello *ex art. 21 L. n. 413 del 1991* lasci assai a desiderare, la previsione regola-mentare mi sembra perfettamente *in chiave* con la previsione legislativa (comma 6 dell'art. 11: *Resta fermo quanto previsto dall'art. 21...*).

Il regolamento ha poi disciplinato la competenza degli organi deputati a ricevere e a rispondere ai quesiti proposti dai contribuenti, attribuendola, per materia e su base decentrata, alla Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate, alla Direzione compartimentale dell'Agenzia del territorio e alla Direzione compartimentale dell'Agenzia delle Dogane, stabilendo tuttavia che le amministrazioni centrali dello Stato, gli enti pubblici a rilevanza nazionale ed i contribuenti che abbiano conseguito ricavi eccedenti i 500 miliardi di lire (pari a € 258.228.450,00) presentino

i loro interpelli alla Direzione centrale normativa e contenzioso dell'Agenzia delle Entrate. La deroga riguarda quindi solo la materia di competenza dell'Agenzia delle Entrate e non anche i tributi *amministrati* dalle Agenzie del Territorio e delle Dogane.

Quanto alla risposta, se anche l'istanza è stata presentata alla Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate, essa può esser data pure dalla Direzione centrale normativa e contenzioso dell'Agenzia delle Entrate.

Il tempo ristretto entro il quale deve esser contenuto il mio intervento impedisce un'esposizione maggiormente analitica. Mi par tuttavia indispensabile prospettare alcune perplessità inerenti a specifiche previsioni regolamentari della cui legittimità mi sembra lecito dubitare. Ponendosi il problema di una risposta intempestiva (pervenuta successivamente alla scadenza del termine di centoventi giorni) l'art. 5 del regolamento prevede (comma 5) che sia possibile recuperare le imposte dovute ed i relativi interessi, senza l'irrogazione di sanzioni, purché il contribuente *non abbia ancora posto in essere il comportamento specifico prospettato o dato attuazione alla norma oggetto d'interpello*. Questa previsione è, a mio parere, *contra legem* visto che l'art. 11, comma 2, prevede espressamente che ove la risposta non pervenga all'interrogante entro il termine prescritto, *si intende che l'amministrazione concordi con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal richiedente* anche se la formulazione del comma 3 dello stesso art. 11, che sembra costituire reiterazione superflua dell'ultimo inciso del comma 2, potrebbe indurre un qualche dubbio interpretativo.

14

Lo stesso art. 5, comma 3, vuol disciplinare l'ipotesi di un *cambiamento di idea* da parte dell'amministrazione, ammettendo il recupero dell'imposta (non l'irrogazione delle sanzioni) anche nel caso di *risposta diversa da quella data in precedenza*. Si deve ritenere che la norma contempli l'ipotesi di due successive risposte scritte, entrambe *tempestive*. Se così non fosse, sarebbe ovvio che la *volubilità* dell'amministrazione non potrebbe impedire l'effetto di vincolo previsto dall'art. 11, comma 2. A me pare, tuttavia, che non si possa ammettere un *pentimento* neppur nel termine di centoventi giorni. La prima risposta fissa, per il caso concreto, la volontà dell'amministrazione esaudendone il potere. Certo, è possibile che, affrontando ipotesi identiche o consimili, si raggiunga una decisione diversa, ma non pare che le esigenze di certezza cui risponde l'istituto possano esser sacrificate rispetto al caso concreto cui la prima risposta si è riferita.

Ancora, non è legittima, a mio avviso, la norma dettata dal comma 4 dell'art. 5 del regolamento. Qui si consente il recupero dell'imposta, ancorché non l'irrogazione di sanzioni, quando la risposta dell'Ufficio non sia pervenuta tempestivamente nel caso in cui il contribuente, nella sua istanza, non abbia indicato un *reCAPITO di telefax o telematico* previsto come contenuto *eventuale* dell'istanza dal precedente art. 3, comma 3. La legge prescrive che l'istanza sia proposta in forma scritta e che la rispo-

sta, scritta e motivata, pervenga al contribuente entro centoventi giorni, mentre lo stesso art. 3 del regolamento prevede come *facoltativa* l'indicazione di un indirizzo telematico o di un *telefax*. La conseguenza del mancato esercizio di una *facoltà* non può consistere nella perdita, ad esso soltanto connessa, di un bene della vita (qual è la certezza in ordine all'applicazione di una norma o alla correttezza di un comportamento) che, per il decorso del termine di legge, si debba ritenere irrevocabilmente conseguito.

Vorrei dire, concludendo il mio intervento, che proprio questi *mezzucci*, cui l'amministrazione non ha voluto rinunciare, mentre *inquinano* una normativa regolamentare per altro verso corretta (mi riferisco, per es., alla previsione di tempestiva comunicazione dell'eventuale inammissibilità dipendente dall'esistenza di una precedente soluzione interpretativa: art. 3, comma 5) potrebbero indurre il timore di qualche *riserva mentale* nella gestione dell'istituto, della tentazione di indulgere a qualche *furberia* che, se praticata (penso all'adozione, più o meno sistematica, di interpretazioni di favore per il fisco) finirebbe per vanificare o, almeno, per compromettere grandemente l'efficacia dell'interpello. È tuttavia doveroso dire che l'istituto è partito bene. Il ricorso ad esso, da parte dei contribuenti, si va diffondendo in modo soddisfacente e l'amministrazione risponde tempestivamente in una percentuale elevatissima dei casi, anche nelle ipotesi (piuttosto numerose, sembra il 30%) di quesiti *inammissibili* in mancanza di obiettiva incertezza. In questi casi l'amministrazione comunica regolarmente e, con necessaria tempestività, la fonte interpretativa in base alla quale il quesito si deve ritenere risolto. Anche rispetto a questo istituto, il complessivo giudizio di funzionalità mi sembra debba essere ampiamente positivo.

La tutela giustiziale tributaria tra procedimento e processo

Carlo Garbarino (*)

Sommario: 1. Introduzione: il giudizio di riesame - 2. Struttura comune e tipologia degli istituti di tutela giustiziale tributaria - 3. Le tutele giustiziali tributarie endoprocedimentali: autodichia tributaria, autotutela tributaria, autotutela contenziosa tributaria - 4. La tutela giustiziale nel processo: la conciliazione tributaria - 5. La funzione giustiziale tributaria tra potere esecutivo e giurisdizionale - 6. L'accesso alle tutele giustiziali e giurisdizionali tributarie come esercizio di una posizione giuridica fondamentale del contribuente - 7. Accordo e consenso nell'ambito delle tutele giustiziali - 8. La riferibilità dell'accertamento con adesione preventiva agli accordi "sostitutivi" di cui alla L. n. 241 del 1990

1. Introduzione: il giudizio di riesame

16

Il presente articolo intende collocare in un quadro sistematico le diverse figure introdotte nell'ordinamento tributario italiano nelle quali si esplica la cd. "funzione giustiziale" e che ben possono essere quindi definite come "tutele giustiziali tributarie". Questi istituti sono venuti emergendo in un modello dei rapporti tra Fisco e contribuenti che si è evoluto da forme unilaterali a forme bilaterali nella transizione dall'autorità al consenso. In un modello che può essere definito come "unilaterale" l'Amministrazione finanziaria agisce esclusivamente in via provvedimentale e l'unico rimedio di cui il contribuente dispone è la tutela in sede giurisdizionale. In un modello "bilaterale" essa, pur sempre in via provvedimentale, può variamente concordare con i contribuenti il contenuto dell'obbligazione tributaria, con la conseguenza che il contribuente non dispone solo della tutela giurisdizionale, ma anche di altre forme di tutela, che d'ora innanzi saranno denominate "tutele giustiziali tributarie". Quindi nel modello bilaterale alla tutela giurisdizionale si aggiungono le tutele giustiziali. Il presente studio ha quindi ad oggetto il sistema delle tutele giustiziali tributarie, entro cui si collocano l'accertamento con adesione, sia precedente al provvedimento impositivo (d'ora innanzi "accertamento preventivo"), che susseguente al provvedimento impositivo (d'ora innanzi

(*) Professore associato, Università Commerciale L. Bocconi, Milano.

“accertamento successivo”), l'autotutela tributaria e la conciliazione tributaria.

Nel modello bilaterale delle tutele giustiziali tributarie possono verificarsi comportamenti cooperativi di Amministrazione finanziaria e contribuenti che si sostanziano in accordi che variamente acquisiscono effetti giuridici. Siffatti accordi non erano attuabili nel modello unilaterale, salvo che una delle parti rinunciava alla pretesa (1). In concreto, alla tutela giurisdizionale tributaria si sono venute ad aggiungere le tutele giustiziali tributarie. Nel modello unilaterale si verificava esclusivamente la dicotomica alternativa tra ricorso ed acquiescenza-definitività, mentre in quello bilaterale sia l'Amministrazione finanziaria che il contribuente possono variamente addivenire ad una soluzione della controversia anche al di fuori dello schema provvedimento-ricorso.

Queste soluzioni cooperative avvengono generalmente nell'ambito del procedimento di primo grado ovvero di secondo grado. Sono *procedimenti tributari di primo grado* quelli che risultano in un provvedimento che ha ad oggetto la diretta determinazione della (pretesa) obbligazione tributaria in capo al contribuente, mentre sono *procedimenti tributari di secondo grado* quelli che hanno ad oggetto il provvedimento risultante da procedimenti tributari di primo grado, onde per cui si possono correlativamente individuare *provvedimenti di primo grado* e *provvedimenti di secondo grado*. Si istituisce quindi un nesso di interdipendenza tra procedimento e provvedimento relativo. Il *provvedimento di primo grado* è costitutivo (seppur in via provvisoria) dell'obbligazione tributaria, mentre il *provvedimento di secondo grado* opera sugli effetti del provvedimento di primo grado confermandoli, riformandoli o rimuovendoli. Esso è quindi istituito da norme di competenza che attribuiscono all'Amministrazione finanziaria il potere di operare sugli effetti dei propri provvedimenti, potere che ad essa difetterebbe in assenza di siffatte norme (2).

(1) Vedasi, in tema: MOSCHETTI, *Le possibilità di accordo tra Amministrazione finanziaria e contribuente nell'ordinamento italiano*, in "il fisco", 1995, p. 5331; LA ROSA, *Concordato. Conciliazione e flessibilità dell'amministrazione finanziaria*, in "Dir. prat. trib.", 1995; RUSSO, *Equità e rapporti tra contribuente e Fisco in Italia*, in "il fisco", 1994, p. 5383; TREMONTI, *Materiali per una discussione sulla giustizia tributaria*, in "Dir. prat. trib.", 1984; GALLO, *Ancora sul neoconcordato e sulla conciliazione giudiziale*, in "Rass. Trib.", 1994; LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, p. 147 ss., Milano, 2001; GALEOTTI FLORI, *Accertamento con adesione, autotutela e conciliazione quali forme di accertamento che conseguono alle attività concorrenti dei due soggetti del rapporto tributario*, in "il fisco", 12, 1995, LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000, p. 176 ss.

(2) Per questo tipo di impostazione, vedasi: GIANNINI M.S., *Diritto Amministrativo*, II, Milano, 1993, Cap. I, p. 551.

Il quadro teorico si arricchisce quindi di un ulteriore elemento. Infatti nell'ordinamento tributario si individuano, oltre alle norme generali (di condotta e di competenza) ed alle relative norme singolari di condotta o primarie (i provvedimenti di primo grado), anche norme singolari secondarie (i provvedimenti di secondo grado) istituite da autonome norme di competenza. In concreto l'Amministrazione finanziaria può agire "in via primaria" in sede di controllo dei contribuenti, ma anche "in via secondaria" in sede di controllo dei propri provvedimenti. Ed invero, ove non si adottasse lo schema teorico del procedimento, l'operare dell'Amministrazione finanziaria apparirebbe un tutto indistinto senza soluzione di continuità: l'autotutela una forma di respiscenza, l'accertamento con adesione una sorta di atto negoziale transattivo, l'accertamento parziale ed integrativo una continuazione dei precedenti provvedimenti e così via, il tutto in una continua rideterminazione del rapporto. È invece necessario studiare i provvedimenti dell'Amministrazione finanziaria nell'ottica ordinamentale della nomodinamica e della costitutività. I provvedimenti di secondo grado si distinguono infatti dai procedimenti che intervengono sul rapporto.

In particolare la funzione del provvedimento di secondo grado è di porre rimedio ai vizi di legittimità e di opportunità dei provvedimenti di primo grado attraverso un *giudizio di riesame* dello stesso. I provvedimenti di secondo grado sono dunque meta-provvedimenti, cioè provvedimenti - di secondo grado - che hanno ad oggetto altri provvedimenti - di primo grado - e si distinguono dai provvedimenti che intervengono sul rapporto, intendendosi per tali quei provvedimenti che istituiscono una relazione tra soggetti distinti ognuno dei quali è titolare nei confronti dell'altro di una situazione giuridica soggettiva (3).

2. Struttura comune e tipologia degli istituti di tutela giustiziale tributaria

Le *tutele giustiziali* oltre ad essere provvedimenti, cioè atti del procedimento, si estendono anche al processo. Si individuano così taluni elementi strutturali che variano nei diversi istituti. Tali elementi che sono: (i) l'appartenenza dell'atto al procedimento ovvero al processo; (ii) nel caso di atto appartenente al procedimento, cioè di provvedimento, la natura di esso come provvedimento di primo o di secondo grado; (iii) nel caso di atto appartenente al processo, la natura di esso come pronunzia che

(3) GIANNINI M.S., *Diritto Amministrativo*, cit., *ibidem*.

dichiara estinto il giudizio; (iv) l'atto di impulso, a secondo che sia da parte del privato ovvero d'ufficio; (v) la doverosità o non doverosità degli atti dell'amministrazione a fronte dell'atto d'impulso di parte; (vi) la natura del soggetto pubblico che agisce, a seconda che esso, nel caso di provvedimenti di secondo grado, coincida col soggetto che ha emanato il provvedimento di primo grado ovvero sia un superiore gerarchico ovvero un soggetto terzo. La tutela giurisdizionale per contro è caratterizzata dal fatto di essere provvista dal giudice con la sentenza nel merito.

La combinazione di questi elementi definisce i diversi *tipi* di atti attuativi della funzione giustiziale. Un ipotetico legislatore disciplinerebbe infatti gli istituti della tutela giustiziale tributaria utilizzando alcuni o tutti i tipi di procedimento che derivano da detta combinazione (4). Quindi, *de jure condito*, gli istituti positivi di tutela giustiziale sono sicuramente riconducibili ai tipi che derivano da detta combinazione. Si verificano allora anche casi in cui la tutela giustiziale non si attua con un giudizio di riesame, e quindi vuoi con provvedimenti di primo grado vuoi con atti che estinguono l'eventuale processo tributario.

Adottando una autorevole ripartizione terminologica incentrata sulla diade tutela/autotutela (5), le diverse *forme di tutela interna* all'amministrazione possono stipulativamente definirsi, come: autodichia, autotutela, autotutela mediante accordi, autotutela contenziosa, a fronte delle quali si pone la tutela indiretta, e cioè il ricorso giurisdizionale (6). Quindi come nel diritto amministrativo si possono avere, in teoria, queste for-

(4) In generale sui profili della tutela giustiziale: TRAVI, *Giurisprudenza amministrativa e principio di legalità*, in "Dir. Pubbl.", 1995, p. 91; SANVITI, *Limiti e alternative della giurisdizione amministrativa*, in "Riv. trim. dir. pubbl.", 1984, p. 49; NIGRO, *La decisione silenziosa di rigetto del ricorso gerarchico nel sistema dei ricorsi amministrativi*, in "Foro It.", 1963, p. 49, IV; GIANNINI M. S., *Sulle decisioni amministrative contenziose*, in "Foro amm.", 1949, p. 315; BADURA, *Limiti e alternative della tutela giurisdizionale nelle controversie amministrative*, in "Riv. trim. dir. pubbl.", 1984, p. 104; CAIANIELLO, *Lineamenti di processo amministrativo*, Torino, 1979; VIRGA, *La tutela giurisdizionale nei confronti della p.a.*, Milano, 1982; CASSARINO, *Manuale di diritto processuale amministrativo*, Milano, 1990; VIRGA, *Diritto Amministrativo*, vol. II, *Atti e ricorsi*, Milano, 1992; SATTA, *Giustizia amministrativa*, Padova, 1992; CASSESE, *Le ingiustizie della giustizia amministrativa italiana*, in "Riv. trim. dir. proc. civ.", 1984, I, p. 422.

(5) Nel senso che la "autotutela" è la giustizia che l'amministrazione attribuisce da sé autonomamente, mentre la "tutela" (od "eterotutela") è la giustizia che un soggetto terzo rispetto all'amministrazione (il giudice) attribuisce.

(6) La tutela diretta nel lessico di Benvenuti è il giudizio di merito sui diritti soggettivi, che qui si tralascia per ovvie ragioni.

me, così nel diritto tributario si possono avere rispettivamente l'*autodichia tributaria*, l'*autotutela tributaria*, l'*autotutela contenziosa tributaria*, a fronte delle quali si pone la *tutela tributaria indiretta* (cioè la tutela giurisdizionale ottenuta mediante il ricorso alle commissioni tributarie). Tutte queste forme di tutela interna all'Amministrazione finanziaria costituiscono gli istituti della tutela giustiziale tributaria di tipo amministrativo che - con la sola eccezione dell'*autodichia tributaria* - si attuano mediante provvedimenti impositivi di secondo grado. Come si vedrà più innanzi l'*autotutela tributaria* mediante accordi non è attuata nell'ordinamento italiano (con la sola eccezione dell'accertamento preventivo, v. *infra* paragrafo 8).

Le tutele giustiziali ricomprendono però, oltre a quella delle tutele più propriamente amministrative, un'altra categoria, e cioè la tutela in sede processuale costituita dalla conciliazione tributaria. Tale peculiare *conciliazione tributaria*, a differenza degli altri istituti della tutela giustiziale tributaria, è quindi un istituto processuale nel quale il giudice tributario dichiara l'estinzione del processo per la cessazione della materia del contendere recependo un accordo sostanziale tra l'ufficio ed il contribuente; a tale atto può seguire un comportamento di ottemperanza del contribuente che però non trova il proprio titolo del provvedimento impositivo originariamente impugnato, bensì in un atto interno al processo, e cioè il processo verbale di conciliazione. Un analogo istituto di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere è previsto anche nel diritto amministrativo, anche se non *prende il nome di conciliazione*.

In conclusione si conviene in via stipulativa che l'espressione "tutele giustiziali tributarie" ricomprenda tanto le tutele di tipo amministrativo di cui sopra che si attuano con provvedimenti (di primo e secondo grado), quanto la tutela di tipo processuale costituita dalla conciliazione tributaria, e che quindi tutte le tutele giustiziali tributarie si contrappongano alla tutela giurisdizionale tributaria o tutela tributaria indiretta. In sostanza il contribuente può avere *tutela* in vario modo: se questa tutela è *giustiziale*, essa potrà alternativamente essere *autodichia tributaria*, *autotutela tributaria*, *autotutela contenziosa tributaria*, o *conciliazione tributaria*, mentre se questa tutela è *giurisdizionale* essa sarà *tutela tributaria indiretta*.

Nell'ambito degli istituti di tutela giustiziale tributaria si distinguono quindi gli istituti endoprocedimentali che hanno la forma di provvedimento (di primo o secondo grado) da quelli che *non* hanno la forma di provvedimento. Nell'ambito degli *istituti endoprocedimentali di tutela giustiziale tributaria* si possono distinguere, da un lato i provvedimenti di primo grado emanati con la partecipazione del contribuente (cd. *autodichia tributaria*, e cioè accertamento con adesione preventivo all'atto di accer-

tamento), dai provvedimenti di secondo grado di riesame (cd. *autotutela tributaria* ed *autotutela contenziosa tributaria*, la seconda nella forma dell'accertamento con adesione successivo all'atto di accertamento), tripartendo il risultato a cui pervengono i provvedimenti di secondo grado in conferma, riforma o rimozione (del provvedimento di primo grado), ed individuando anche il soggetto che emana il provvedimento di secondo grado (a seconda che coincida col soggetto che ha emanato il provvedimento di primo grado ovvero sia un superiore gerarchico ovvero un soggetto terzo) ed il tipo di impulso processuale ad istanza di parte ovvero d'ufficio. Si può distinguere, inoltre, a seconda che l'istanza del contribuente determini o non determini una doverosità di pronuncia o di altre attività dell'ufficio.

Per contro, nell'ambito degli *istituti di tutela giustiziale processuali* si individua essenzialmente la cd. *conciliazione tributaria*, che si attua con una pronuncia del giudice tributario che dichiara estinto per cessazione della materia del contendere il processo che pende a seguito della presentazione del ricorso da parte del contribuente, precisandosi che in tal modo si previene l'esito naturale della *tutela indiretta tributaria*, cioè la sentenza nel merito.

3. Le tutele giustiziali tributarie endoprocedimentali: autodichia tributaria, autotutela tributaria, autotutela contenziosa tributaria

Nell'*autodichia* l'amministrazione provvede direttamente a risolvere i conflitti con gli altri soggetti nel processo che conduce alla emanazione del provvedimento di primo grado, che, in questo senso, rappresenterà la soluzione autoritativamente ed univocamente posta dall'amministrazione, avendo essa valutato i diversi elementi del conflitto prima di emanare l'atto eventualmente mediante la partecipazione del destinatario al procedimento. Nell'*autodichia* non vi sono dunque provvedimenti di secondo grado che attuino il riesame di provvedimento di primo grado, ma solo provvedimenti di primo grado. Conseguentemente nell'*autodichia tributaria* l'Amministrazione finanziaria risolve i conflitti con i contribuenti nel procedimento che conduce alla emanazione del provvedimento impositivo di primo grado, che rappresenterà la soluzione posta dall'amministrazione, avendo essa valutato i diversi elementi del conflitto mediante la partecipazione dei contribuenti stessi al procedimento impositivo. Si verifica *autodichia* senza che vi sia un giudizio di riesame e cioè mediante un provvedimento di primo grado emanato a seguito della partecipazione del destinatario, ma mediante un provvedimento impositivo di primo grado emanato a seguito della partecipazione del contribuente al

procedimento impositivo. La forma prevalente di autodichia tributaria è l'accertamento con adesione precedente al ricorso del contribuente (nell'accertamento preventivo, come si vedrà, vi sono elementi di consenso, v. *infra* paragrafo 8). Vi sono però altre forme che variamente si esplicano nelle cd. pretese partecipative del contribuente al procedimento (7). Questa è una linea di tendenza assai importante perché attraverso le forme di partecipazione del contribuente sono gradualmente accresciuti i diritti al contraddittorio e alle difese nella fase endoprocedimentale.

Nell'*autotutela* invece l'amministrazione emana provvedimenti di secondo grado che, avendo ad oggetto la legittimità di precedenti provvedimenti di primo grado, attuano un giudizio di riesame che può condurre alla conferma, alla riforma, ovvero all'autoannullamento di ufficio dei provvedimenti di primo grado in questione. Tali atti hanno quindi funzione giustiziale perché in essi l'amministrazione persegue fini di giustizia consentendo "il massimo possibile di autoadeguamento dell'attività amministrativa del precetto - la norma generale - di cui è attuazione" (8) - con norme singolari, in questo caso i provvedimenti di secondo grado. Conseguentemente nell'*autotutela tributaria* l'Amministrazione finanziaria emana provvedimenti impositivi di secondo grado che attuano un giudizio di riesame che può condurre alla conferma impropria, alla riforma, ovvero all'autoannullamento di ufficio dei provvedimenti impositivi di primo grado in questione ed acquisisce quindi funzione giustiziale, consentendo, al pari di quanto avviene nel diritto amministrativo, la migliore applicazione della norma generale con una norma singolare. In sostanza in base alle diverse combinazioni procedurali degli elementi rilevanti, la funzione giustiziale con la forma dell'*autotutela tributaria* può essere attuata dallo stesso ufficio dell'Amministrazione finanziaria che ha emanato il provvedimento di primo grado ovvero da un suo superiore gerarchico o da un ufficio dell'Amministrazione finanziaria distinto dal superiore gerarchico dell'ufficio che ha emanato il provvedimento impositivo di primo grado e può essere d'ufficio oppure ad iniziativa di parte; in questo secondo caso però l'Amministrazione finanziaria non è obbligata a decidere, in ciò attuandosi la funzione di giustizia materiale e non ponendosi in essere atti a contenuto giurisdizionale pieno. L'*autotutela tributaria* è un istituto che acquisisce centralità nel sistema delle tutele giustiziali tributarie perché può intervenire in qualsiasi momento del *con-*

(7) Si pensi all'intervento facoltativo od obbligatorio provocato dal contribuente al procedimento.

(8) Secondo l'espressione di BENVENUTI, *Disegno*, cit., p. 278.

tinuum procedimento-processo, ed in certi casi anche quando è intervenuta la cosa giudicata.

L'*autotutela mediante accordi* è, al momento attuale, una tipologia giudiziale tributaria soltanto configurabile a livello teorico ma esistente in concreto solo con riferimento all'accertamento preventivo. La caratteristica dell'*autotutela mediante accordi* - che la differenzia dalla simile categoria dell'*autotutela contenziosa* - è, infatti, che i provvedimenti dell'amministrazione non vengono attuati in base all'impulso del privato a cui corrisponda una qualche situazione di doverosità dell'amministrazione (quale attivare un procedimento o rendere una decisione nel merito), né implicano necessariamente il riesame, ma vengono *direttamente attuati mediante accordi od altre forme di esercizio del potere mediante consenso*, senza che la eventuale istanza del privato ponga l'amministrazione in una situazione di doverosità. Conseguentemente un'ipotetica forma di tutela giustiziale denominata "*autotutela tributaria mediante accordi*" dovrebbe contemplare la possibilità di accordi tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente che tengano luogo delle forme di agire provvedimentoale dell'Amministrazione finanziaria stessa.

Nell'*autotutela contenziosa*, come nell'*autotutela*, l'amministrazione emana provvedimenti di secondo grado che, avendo ad oggetto la legittimità di precedenti provvedimenti di primo grado, attuano un giudizio di riesame che può condurre alla conferma, alla riforma, ovvero all'annullamento del provvedimento di primo grado in questione. Tuttavia, a differenza dell'*autotutela*, tali atti vengono attuati in base all'atto di impulso del privato che pone variamente l'amministrazione stessa in una situazione di doverosità, prevalentemente esprimendo un diritto di ottenere la decisione (ciò avviene tipicamente nei ricorsi amministrativi). Gli atti dell'*autotutela contenziosa* sono dunque le decisioni a seguito di ricorso (gerarchico, improprio per opposizione, al Presidente della Repubblica) e costituiscono attività di giustizia formale, a differenza dell'*autotutela* che ha soltanto funzione giustiziale (9). Inoltre nell'*autotutela contenziosa* l'amministrazione, in primo luogo, emana veri e propri provvedimenti e non addiviene ad atti che presuppongono un accordo e, in secondo luogo, agisce doverosamente a seguito dell'impulso del privato. Conseguentemente nell'*autotutela contenziosa tributaria* l'Amministrazione finanziaria, in base all'atto di impulso del contribuente, emana provvedimenti di secondo grado che, avendo ad oggetto la legittimità di precedenti provvedimenti di primo grado, attuano un giudizio di riesame che può condurre alla conferma,

(9) BENVENUTI, *Disegno*, cit., p. 410 ss.

alla riforma, ovvero all'annullamento del provvedimento di primo grado in questione.

In base alle diverse combinazioni procedurali degli elementi rilevanti l'autotutela contenziosa tributaria può essere attuata dallo stesso ufficio dell'Amministrazione finanziaria che ha emanato il provvedimento di primo grado ovvero da un suo superiore gerarchico o da un ufficio dell'Amministrazione finanziaria distinto dal superiore gerarchico dell'ufficio dell'Amministrazione finanziaria che ha emanato il provvedimento impositivo di primo grado e può essere solo ad iniziativa di parte a cui corrisponda una qualche situazione di doverosità dell'Amministrazione finanziaria (quale attivare un procedimento o rendere una decisione nel merito). Il diritto tributario attuale recepisce però scarsamente queste potenziali forme di autotutela contenziosa, avendo anzi storicamente abolito le forme precostituzionali di giustizia tributaria cd. "ritenuta", cioè attuata mediante il ricorso all'organo tipicamente amministrativo costituito dalle commissioni provinciali. L'unica forma di autotutela contenziosa ad essere ad oggi attuata è l'accertamento con adesione successivo al ricorso del contribuente contro l'atto di accertamento: esso è caratterizzato, oltre che dalla natura di giudizio di riesame propria dell'autotutela contenziosa amministrativa, anche da una minimale doverosità dell'ufficio, che, al ricorrere delle condizioni di cui all'art. 6, comma 2, D.Lgs. n. 218 del 1997, è tenuto quantomeno a convocare il contribuente.

24

L'atto di accertamento con adesione successivo al ricorso è qui ricondotto all'autotutela contenziosa tributaria e non all'autotutela tributaria mediante accordi. Ed infatti l'atto di accertamento con adesione successivo al ricorso del contribuente costituisce un procedimento di secondo grado in cui si attua un tipico giudizio di riesame (del provvedimento di primo grado) e nei riguardi del quale il retrostante accordo sostanziale delle parti sancito dall'adesione all'atto da parte del contribuente costituisce un presupposto di fatto (10). Vi sono anche altre possibili forme

(10) Vedasi al riguardo, in generale: LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000, p. 176 ss.; BATISTONI FERRARA, *Accertamento con adesione*, in "Enc. Dir. App.", Milano, 1999; GALLO, *La reintroduzione del concordato tra velleità e scorciatoie*, in "Rass. trib.", 1994, p. 1205; REDI, *Appunti sul principio d'indisponibilità del credito tributario*, in "Dir. prat. trib.", 1995, I, p. 407; LUPI, *Prime considerazioni sul nuovo regime del concordato fiscale*, in "Rass. trib.", 1997, p. 793; ID., *Le crepe del nuovo concordato: anatomia di un'occasione perduta*, in "Rass. trib.", 1994, p. 1859; GRIPPA SALVETTI, *Accertamento con adesione: riflessioni sul principio di riserva di legge*, in "Riv. dir. trib.", 1996, I, p. 413; FALSITTA, *Concordato o concordato: questo è il problema*, in "il fisco", 1995, p. 9543; FERLAZZO NATOLI-SERRANO, *I nuovi istituti per prevenire ed estinguere le liti*, in "Corr. trib.", 1995.

dell'autotutela contenziosa nel diritto tributario: ci si riferisce alle ipotesi di giudizi di riesame attuati vuoi da organi gerarchicamente sovraordinati rispetto all'ufficio che ha emanato il provvedimento impositivo di primo grado, vuoi da soggetti terzi, anche se interni all'Amministrazione finanziaria. Queste ipotesi non trovano però riscontro nell'ordinamento attuale.

4. La tutela giustiziale nel processo: la conciliazione tributaria

Si è trattato sino ad ora della attuazione della funzione giustiziale in sede di procedimento analizzando le tutele giustiziali endoprocedimentali (di primo e secondo grado); tuttavia la funzione giustiziale tributaria si attua anche nella sede del processo. Il tema della tutela giustiziale nel processo implica in primo luogo una succinta considerazione di quella particolare forma di tutela - denominata come indiretta - tramite la quale l'ordinamento provvede giustizia a fronte degli atti dell'amministrazione.

Ed infatti nella *tutela indiretta* - cioè nei giudizi di impugnazione-annullamento che *non* sono tutele giustiziali - si attua l'attività giurisdizionale in senso proprio, in quanto è il giudice amministrativo ad emanare un atto - la sentenza - che attua un giudizio di riesame, il quale conduce all'annullamento del provvedimento impugnato. Conseguentemente nella *tutela indiretta tributaria* si attua l'attività giurisdizionale in senso proprio, in quanto è il giudice tributario ad emanare un atto - la sentenza - che può determinare l'annullamento del provvedimento impugnato (11). La tutela indiretta - e quindi anche la tutela indiretta tributaria - pur condividendo con l'autotutela e l'autotutela contenziosa la struttura del giudizio di riesame, si differenzia da esse per il fatto di essere provveduta da un soggetto esterno all'amministrazione. Essa potrebbe quindi essere definita anche come "*eterotutela*" per contrapporsi alla autotutela (semplice e contenziosa) tributaria. È per questo che nel presente studio il tema della tutela indiretta tributaria è trattato solo nella misura in cui funge da "sfondo" rispetto alle tutele giustiziali, costituendo la sempre accessibile forma-base ad esse alternativa.

L'autotutela indiretta tributaria è dunque attuata soltanto da un organo giurisdizionale terzo rispetto all'Amministrazione finanziaria e può essere solo ad iniziativa di parte con correlato obbligo dell'organo giurisdizionale a decidere, attuandosi così atti a natura giurisdizionale tribu-

(11) Come avviene con il provvedimento di secondo grado dell'amministrazione in sede di autotutela e di autotutela contenziosa.

taria nel senso più pieno del termine. Gli atti tipici di essa - le sentenze delle commissioni tributarie - costituiscono un *quid pluris* non solo rispetto agli atti dell'autotutela tributaria, ma anche rispetto alla giustizia ritenuta dell'autotutela contenziosa tributaria.

Nel diritto amministrativo non esiste un autonomo istituto della conciliazione in sede di giudizio, bensì, da un lato, l'autotutela mediante accordi in cui l'amministrazione variamente concilia controversie coi privati anche se si sia instaurato il processo, e, dall'altro lato, diverse forme di estinzione del processo, tra le quali quella determinata dalla cessazione della materia del contendere. È proprio a questo secondo istituto processuale che ci si riferisce per qualificare l'istituto della tutela giustiziale tributaria, definito come conciliazione tributaria. Ed infatti, come nel processo amministrativo, anche nel processo tributario la tutela indiretta costituisce l'esito giurisdizionale sempre possibile della controversia, onde il processo può essere estinto per cessazione della materia del contendere che interviene a seguito di conciliazione delle parti (12).

La conciliazione si pone quindi rispetto al processo tributario come *extrema ratio* che rende possibile l'ultima possibile forma di accordo sostanziale tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente prima che la questione vada inevitabilmente a sentenza (resta *salva* l'ipotesi della rinuncia al ricorso da parte del contribuente o dell'esercizio di autotutela da parte dell'ufficio). La conciliazione tributaria costituisce quindi una fase necessariamente successiva rispetto alle altre tutele giustiziali previste dall'Amministrazione finanziaria, perché può intervenire soltanto a seguito della formale instaurazione del processo.

(12) Sull'istituto della conciliazione tributaria: BATISTONI FERRARA, *La conciliazione giudiziale*, in "Riv. dir. trib.", 1995, I, p. 1029 ss.; ID., *Conciliazione giudiziale: come, quando e perché*, in "Boll. trib.", 1996, p. 1573 ss.; TOSI, *La conciliazione giudiziale*, in AA.VV., *Il processo tributario*, in "Giurisprudenza sistematica di diritto tributario", diretta da TESAURO, Torino, 1998, p. 911 ss.; GALEOTTI FIORI, *Accertamento con adesione, autotutela e conciliazione quali forme di accertamento che conseguono alle attività concorrenti dei due soggetti del rapporto tributario*, in "il fisco", 1995, p. 3085 ss.; GALLO, *Ancora sul neoconcordato e sulla conciliazione giudiziale*, in "Rass. trib.", 1994, p. 1483 ss.; MOSCHETTI, *Le possibilità di accordo*, cit., REDI, *Conciliazione giudiziale: anabasi di un istituto*, in "Dir. prat. trib.", 1996, I, p. 401 ss.; RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1996, p. 489 ss.; FERLAZZO NATOLI, *Novità in tema di accertamento e processo tributario*, in "Rass. trib.", 1994, p. 1526; FICHERA, *Brevi note sul riesame in sede amministrativa nel progetto di riforma del contenzioso tributario*, in "Boll. trib.", 1992, p. 1699; COLLI VIGNARELLI, *Esame e definizione preventiva della controversia. Considerazioni critiche*, in "il fisco", 1993, p. 7838; MUSCARA', *Prime considerazioni sull'istituendo "riesame preventivo" dell'oggetto delle controversie tributarie*, in "Boll. trib.", 1991, p. 981; BAGLIONE-MENCHINI-MICCINESI, *Il nuovo processo tributario. Commentario*, Milano, 1997, p. 412.

La conciliazione non si iscrive negli evidenziati tipi della tutela giustiziale endoprocedimentale per il fatto di essere un istituto di natura processuale che si attua con una sentenza del giudice tributario che dichiara l'estinzione del processo al verificarsi di particolari fatti - cioè un reostante accordo tra ufficio e contribuente -. La natura processuale di essa risiede quindi non tanto nel contenuto decisorio nel merito dell'atto del giudice (che nella conciliazione difetta interamente), quanto piuttosto nel fatto che il soggetto che dispone dei poteri di estinzione del processo è il giudice tributario. Con l'istituto della conciliazione quindi la tutela giustiziale del contribuente si estende *dal* procedimento *al* processo, nel senso che essa diviene il risultato (eventuale) di una subprocedura che si diparte dal processo per estinguerlo, invece che essere il risultato (eventuale) di una subprocedura che si diparte dal procedimento per modificare provvedimenti impositivi da esso prodotti attraverso un giudizio di riesame interno all'Amministrazione finanziaria (concordato successivo ed autotutela), ovvero mediante la partecipazione del contribuente (concordato preventivo).

La conciliazione ha quindi funzione giustiziale; essa infatti si attua mediante un mero comportamento di ottemperanza del contribuente a cui non consegue la prosecuzione da parte dell'Amministrazione finanziaria della propria pretesa cristallizzatasi nel provvedimento notificato e già oggetto di ricorso. La conciliazione persegue fini di giustizia pur senza risolversi in una sentenza nel merito; essa infatti è inoltre una tutela giustiziale tributaria in quanto consente di pervenire alla risoluzione di controversie tra l'Amministrazione finanziaria ed i contribuenti.

2

5. La funzione giustiziale tributaria tra potere esecutivo e giurisdizionale

Le diverse tutele giustiziali attuano una corrispondente *funzione giustiziale*, funzione che è agevolmente individuabile ove si consideri che la funzione amministrativa tributaria si ripartisce in tante sub-funzioni quante sono le attività che essa svolge, e gli atti in cui si esplicano queste diverse sub-funzioni assumono forme diverse e producono effetti diversi (13). Poiché l'Amministrazione finanziaria svolge attività/funzioni diversificate mediante atti diversificati, si distinguono l'attività di indirizzo, conoscitiva, di accertamento, di riscossione e sanzionatoria e giu-

(13) Questo aspetto è evidenziato particolarmente da LA ROSA, *Amministrazione finanziaria*, Torino, 1994, p. 47 ss.

stiziale ed i relativi atti (14). Non vi è quindi un'unica funzione amministrativa dello Stato impositore che assuma la forma esclusiva del provvedimento impositivo di primo grado col quale vi sia la "esecuzione delle leggi" (15), poiché esistono distinte funzioni svolte all'interno dell'Amministrazione finanziaria che si esprimono in atti distinti e che assumono forme differenziate (16). *È così possibile configurare l'esercizio di una funzione giustiziale da parte dell'Amministrazione stessa che si esprime con atti peculiari.*

La funzione amministrativa giustiziale tende a sovrapporsi alla funzione giurisdizionale. La Corte Costituzionale ha però, in via generale ammesso le tutele giustiziali che non impingono sulla natura della tutela giurisdizionale, che permane nell'indefettibile valore ad essa attribuito nel sistema costituzionale. La preminenza della tutela giurisdizionale non va quindi intesa come esclusività.

In siffatto quadro i valori sottesi alla funzione giurisdizionale tributaria - quali imparzialità, giustizia, etc. - possono allora essere estesi ai procedimenti istitutivi di tutele alternative a quella giurisdizionale, onde ben può configurarsi, accanto ad essa una *funzione giustiziale tributaria* a cui si ispirano le tutele variamente configurate all'interno dell'ordinamento che consentano di pervenire alla risoluzione di controversie tra l'Amministrazione finanziaria. Più specificamente la funzione giustiziale tributaria è espressa dalle attività svolte dagli organi dell'Amministrazione finanziaria attiva laddove essi operino per risolvere i conflitti tra la stessa amministrazione ed i contribuenti, adottando procedure in cui sono garantiti i diritti al contraddittorio o alla partecipazione al procedimento. Potrà quindi verificarsi che, a seconda dei diversi procedimenti, si addivenga ad una soluzione definitiva e non impugnabile, ovvero ad una soluzione soggetta ad impugnazione (17).

Nell'ambito del procedimento il soggetto che attua la funzione giustiziale è quindi l'Amministrazione finanziaria onde è possibile distin-

(14) Per questa interpretazione (che non considera però l'attività giudiziale) vedasi: LA ROSA, *ibidem*.

(15) Questo risultato si colloca nell'ambito del graduale superamento della tripartizione dei poteri e nelle tesi correntemente accolte secondo cui i poteri svolgano ciascuno diverse funzioni: CASSESE, *Le basi del diritto amministrativo*, Torino, p. 77; GIANNINI M. S., *Diritto Amministrativo*, vol. II, cit., p. 75.

(16) Si svolge quindi un'analisi che si rivolge alle funzioni piuttosto che ai poteri.

(17) Ad esempio nell'autotutela contenziosa (accertamento con adesione successivo) ovvero nell'autodichia (accertamento con adesione preventivo).

guere le funzioni di amministrazione tributaria esecutiva da quelle di amministrazione giustiziale. Laddove l'Amministrazione finanziaria agisca nelle forme e nei procedimenti delle tutele giustiziali essa ha come funzione la risoluzione del conflitto col contribuente, mentre laddove essa agisce nelle forme di amministrazione esecutiva essa ha come funzione l'esecuzione della legge, ma in entrambi i casi essa mira a determinare un risultato ottimale contemperando giustizia ed efficienza. Non si deve quindi ritenere che vi sia opposizione tra funzione esecutiva e giustiziale dell'Amministrazione finanziaria.

Se quindi la tutela giustiziale non preclude quella giurisdizionale, ben può sostituirsi ad essa nel senso di pervenire ad un risultato che l'ordinamento adotta come definitivo, e quando ciò si verifica, la tutela così provvista dall'ordinamento non ha minor valore della tutela giurisdizionale. Potrà allora dirsi che *in sede di tutele giustiziali la categoria della definitività del provvedimento si risolve in effettività nell'attuazione delle norme impositive*.

La tutela giustiziale è invero restrittivamente intesa dalla dottrina amministrativistica come tutela concessa dall'amministrazione nei cd. ricorsi amministrativi (cioè ricorsi gerarchici, proprio ed improprio, opposizione e ricorso straordinario), cioè nei giudizi di riesame susseguenti all'emanazione del provvedimento amministrativo e precedenti al ricorso, e risultanti in provvedimenti di secondo grado (18). Nella materia tributaria la nozione di tutela giustiziale è però più estesa perché essa non si limita ai giudizi di riesame che risultano in provvedimenti di secondo grado. Infatti oltre ai ricorsi amministrativi si sono indicate altre forme di tutela, alcune accomunate ad essi dal risultare in provvedimenti di secondo grado (autotutela tributaria, ed autotutela tributaria indiretta), altre risultanti in provvedimenti di primo grado ottenuti con la partecipazione del privato (autodichia tributaria), altri ancora che si attuano nel processo (conciliazione tributaria).

Nell'attuale sviluppo delle tutele giustiziali nell'ordinamento tributario italiano si verifica una tutela giustiziale più intensa nell'accertamento con adesione successivo, in cui il contribuente ha il potere di attivare l'Amministrazione finanziaria in funzione decisoria di riesame del proprio atto onde "definirlo" con l'adesione del contribuente stesso. Questa forma non è da considerarsi una reviviscenza delle abolite forme di giustizia amministrativa ritenuta, bensì come una nuova ed originale attuazione dell'istituto del ricorso in opposizione che acquisisce la propria ri-

(18) BENVENUTI, *Disegno*, cit., p. 410; CAPUTI JAMBRENGHI, *La funzione giustiziale nell'ordinamento amministrativo*, Milano, 1992, p. 23.

levanza funzionale se posto in collegamento con gli altri istituti di tutela giustiziale. In secondo luogo, le più tradizionali forme di giustizia ritenuta - cioè i ricorsi gerarchici - non trovano attuazione nel diritto tributario; lo stesso dicasi per le forme di tutela giustiziale più auspiccate in campo amministrativo generale, e cioè il ricorso cd. improprio ad autorità amministrative indipendenti e l'autotutela mediante accordi (19). In terzo luogo, in campo tributario, si individuano forme di tutela giustiziale ulteriori rispetto alla giustizia ritenuta che presuppone la previa integrazione di un atto amministrativo; ci si riferisce alle forme di partecipazione del contribuente alla formazione del provvedimento impositivo di primo grado, segnatamente all'accertamento con adesione preventivo ed alla conciliazione tributaria. Infine, pure in campo tributario, sussistono le forme ordinarie di autotutela nelle quali permane un elemento di giustizialità, seppur minimo.

La funzione giustiziale tributaria conduce quindi ad uno sviluppo dell'ordinamento nei termini più ampi del sistema delle tutele e garanzie. Ben si intende infatti che, in precedenza, l'assenza di procedure che consentissero al contribuente di interagire con l'Amministrazione finanziaria prima o dopo dell'emanazione del provvedimento impositivo (ed anche durante il processo), separava l'Amministrazione finanziaria stessa dalla comunità dei destinatari dei propri atti, configurando così un esercizio della funzione amministrativo-tributaria di tipo imperativistico-unilaterale (20).

Questo assetto non adempiva appieno il principio solidaristico sotteso all'art. 53 Cost. né quello di imparzialità e buon andamento dell'amministrazione espresso dall'art. 97. Il principio di capacità contributiva infatti non va esclusivamente riferito al *quantum* della ripartizione del carico tributario ma anche al *modus* dell'applicazione delle norme sostanziali che tale carico ripartiscono, con la conseguenza che tali norme necessitano di adeguate procedure applicative (21). Siffatte procedure, per contro, introducendo le istanze del contribuente costituzionalmente tutelate alla imparzialità e buon andamento dell'Amministrazione finan-

(19) Su questo tema in generale, CHITI, *L'influenza dei valori costituzionali nel diritto procedurale amministrativo*, in "Riv. dir. proc. amm.", 1984, I, p. 177; ID., *Effettività*, cit., p. 566.

(20) Così CAPUTI, *La funzione*, cit., p. 23; MIELE, *La funzione pubblica*, in "Nov. Dig. It.", vol. VII, Torino, 1965, p. 686.

(21) MOSCHETTI, *Profili generali*, in AA.VV. *La capacità contributiva*, Padova, 1995, p. 10.

ziaria, mutano il contenuto dei poteri discrezionali di essa e si pongono in conformità agli artt. 53 e 97 Cost. nella accezione appena descritta. Esse infatti vengono a determinare un sistema di tutele tributarie (i) ulteriore rispetto a quello ordinario, (ii) caratterizzato dal dato strutturale della diversa posizione delle parti: l'Amministrazione finanziaria dotata della primaria potestà impositiva, i contribuenti in una posizione di soggezione ad essa (22), e (iii) amministrato da un soggetto - l'Amministrazione finanziaria - che evidentemente non è terzo rispetto alle parti ed indipendente.

6. L'accesso alle tutele giustiziali e giurisdizionali tributarie come esercizio di una posizione giuridica fondamentale del contribuente

L'analisi appena svolta, muovendo dalla tesi della non coincidenza di poteri e funzioni, si è così estesa dal procedimento al processo per individuare una funzione unitaria di *tutela* (giustiziale e giurisdizionale), prevalentemente provvista dall'Amministrazione finanziaria residualmente dalle commissioni tributarie. Sono quindi forme di tutela giustiziale tributaria tutte quelle in cui si espliciti la funzione giustiziale. Le forme di tutela giustiziale tributaria così estensivamente intesa sono accomunate dal fatto che l'Amministrazione finanziaria attua al proprio interno una funzione di giustizia. In tutte queste ipotesi il risultato del procedimento o del processo garantisce la imparzialità e buona amministrazione (23).

Benché le diverse forme di tutela giustiziale siano accomunate dall'aver la medesima funzione, il grado di giustizialità è più intenso in alcune che in altre. Come si è detto il massimo grado di essa si verifica nella peculiare forma di opposizione rappresentata dall'accertamento con adesione successivo come anche nella conciliazione ove il giudice deve recepire l'accordo sostanziale tra le parti. Gradi minori si verificano nell'accertamento con adesione preventivo e nell'autotutela perché mancano elementi di doverosità. Pur in presenza di diversi gradi di giustizialità il sistema delle forme di tutela giustiziale tributaria si presenta però compiuto perché fondato sull'esercizio di forme di discrezionalità da parte dell'Amministrazione finanziaria volte a sindacare le proprie scelte, spesso in sede di riesame, talvolta mediante la partecipazione del contribuente al processo, altre volte in sede processuale.

3

(22) I contribuenti, però, hanno diritti formali di partecipazione.

(23) In questo senso ALLEGRETTI, *Pubblica Amministrazione e ordinamento democratico*, in "Foro It.", 1984, V, p. 205.

Le tutele giustiziali si svolgono quindi in un *continuum* che connette il procedimento amministrativo al processo giurisdizionale ove il contribuente ha a disposizione *procedures alternative* (24). In conclusione, per il combinarsi dei due criteri del tipo di questione controversa e del merito specifico della causa le controversie oggettivamente incerte e relative alla applicazione di norme di legge sostanziali (le cd. questioni di diritto) sono destinate alla soluzione giurisdizionale, mentre quelle certe od in cui le norme di legge sono applicate con riferimenti di criteri eterodeterminati (le cd. o questioni di fatto od estimativa) sono destinate alla soluzione giustiziale, rimanendo comunque alle parti la decisione della scelta dell'una o dell'altra via (25).

Se il contribuente può ottenere giustizia anche dall'Amministrazione finanziaria, può allora affermarsi che sia in atto una transizione di funzioni *lato sensu* giurisdizionali o giustiziali *dal* potere giurisdizionale *al* potere esecutivo, potere che viene quindi ad accrescersi di funzioni che ad esso non pertengono tipicamente. Ciò dischiude una visione dinamica in cui il potere attribuito dalle norme di competenza al contribuente di azionare il processo ovvero altri procedimenti di tutela giustiziale precedenti concomitanti o susseguenti rispetto ad esso costituisce una *posizione fondamentale* che attiva una sequenza di atti che può condurre ad un risultato soddisfacente. Nel diritto processuale ciò è espresso dalla teoria dell'astrattezza dell'azione ovvero dalla concezione dell'interesse legittimo come espressione anticipata della giurisdizione di annullamento (26). In entrambi i casi il diritto è determinato da un procedimento costitutivo del diritto, ond'è che non possono così configurarsi posizioni soggettive sostanziali quali ad esempio diritti soggettivi senza il tramite del procedimento.

Satta afferma al riguardo che "*in rerum natura* non esistono diritti soggettivi, esistono interessi, che sorgono da determinati fatti, e che, in

(24) È questo un punto molto importante, e cioè che nella alternatività delle diverse procedure il Fisco valuta costi e benefici in relazione a fattori anche diversi dal merito della causa; molto efficacemente questo modo di procedere è stato definito *reasoned elaboration*; vedi al riguardo: HART-SACKS, *The Legal Process*, Westbury New York., 1994, p. 644.

(25) Sempre HART-SACKS, *The Legal Process*, cit., p. 287, usa l'efficace immagine della *pyramid of legal order* per esprimere l'accesso al giudice come effetto del mancato accordo delle parti.

(26) SATTA-PUNZI, *Diritto processuale civile*, Padova, 1982, p. 140 ss.; LIEBMAN, *Manuale di diritto processuale civile*, Milano, 1992, p. 139; ALLORIO, *L'ordinamento giuridico nel prisma dell'accertamento giustiziale*, Milano, 1957, p. 1 ss.

Le tutele giustiziali si svolgono quindi in un *continuum* che connette il procedimento amministrativo al processo giurisdizionale ove il contribuente ha a disposizione *procedure alternative* (24). In conclusione, per il combinarsi dei due criteri del tipo di questione controversa e del merito specifico della causa le controversie oggettivamente incerte e relative alla applicazione di norme di legge sostanziali (le cd. questioni di diritto) sono destinate alla soluzione giurisdizionale, mentre quelle certe od in cui le norme di legge sono applicate con riferimenti di criteri eterodeterminati (le cd. o questioni di fatto od estimativa) sono destinate alla soluzione giustiziale, rimanendo comunque alle parti la decisione della scelta dell'una o dell'altra via (25).

Se il contribuente può ottenere giustizia anche dall'Amministrazione finanziaria, può allora affermarsi che sia in atto una transizione di funzioni *lato sensu* giurisdizionali o giustiziali *dal* potere giurisdizionale *al* potere esecutivo, potere che viene quindi ad accrescersi di funzioni che ad esso non pertengono tipicamente. Ciò dischiude una visione dinamica in cui il potere attribuito dalle norme di competenza al contribuente di azionare il processo ovvero altri procedimenti di tutela giustiziale precedenti concomitanti o susseguenti rispetto ad esso costituisce una *posizione fondamentale* che attiva una sequenza di atti che può condurre ad un risultato soddisfacente. Nel diritto processuale ciò è espresso dalla teoria dell'astrattezza dell'azione ovvero dalla concezione dell'interesse legittimo come espressione anticipata della giurisdizione di annullamento (26). In entrambi i casi il diritto è determinato da un procedimento costitutivo del diritto, ond'è che non possono così configurarsi posizioni soggettive sostanziali quali ad esempio diritti soggettivi senza il tramite del procedimento.

Satta afferma al riguardo che "*in rerum natura* non esistono diritti soggettivi, esistono interessi, che sorgono da determinati fatti, e che, in

(24) È questo un punto molto importante, e cioè che nella alternatività delle diverse procedure il Fisco valuta costi e benefici in relazione a fattori anche diversi dal merito della causa; molto efficacemente questo modo di procedere è stato definito *reasoned elaboration*; vedi al riguardo: HART-SACKS, *The Legal Process*, Westbury New York., 1994, p. 644.

(25) Sempre HART-SACKS, *The Legal Process*, cit., p. 287, usa l'efficace immagine della *pyramid of legal order* per esprimere l'accesso al giudice come effetto del mancato accordo delle parti.

(26) SATTA-PUNZI, *Diritto processuale civile*, Padova, 1982, p. 140 ss.; LIEBMAN, *Manuale di diritto processuale civile*, Milano, 1992, p. 139; ALLORIO, *L'ordinamento giuridico nel prisma dell'accertamento giustiziale*, Milano, 1957, p. 1 ss.

quanto la legge li riconosca e li garantisca, noi chiamiamo diritti" (27): in altri termini il diritto non pre-esiste rispetto ai procedimenti di sua attuazione (28). Sempre Satta afferma che "è semplicemente assurdo parlare di diritto (...) esistente prima e al di fuori dell'azione". Ciò, si noti, confligge con la diffusa idea che assume l'esistenza del diritto al di fuori del processo, essendo il fine di esso - secondo Chiovenda - quello di "dare per quanto possibile praticamente a chi ha un diritto tutto quello e proprio quello che egli ha diritto di conseguire" (29). Ed allora nella materia della tutela giustiziale tributaria, parafrasando Satta, "è semplicemente assurdo parlare di diritto tributario esistente prima e al di fuori dell'esercizio della posizione giuridica fondamentale che attiva una sequenza di atti che può condurre ad un risultato soddisfattivo (adde: vuoi in forma di atto della tutela giudiziale o della tutela giurisdizionale)". Questa impostazione procedimentale consente di collocare gli istituti della tutela giustiziale tributaria tra procedimento e processo, e di fraseggiare in termini più propriamente giuridici ciò che in una prospettiva giuseconomica può essere definito in termini di temperamento tra efficienza e giustizia tributaria.

7. Accordo e consenso nell'ambito delle tutele giustiziali

3

L'analisi fino ad ora svolta ha evidenziato la struttura delle tutele giustiziali: rimane quindi un ultimo importante tema, e cioè se la transizione dall'autorità al consenso investa anche il diritto tributario, e se, in particolare il Fisco abbia poteri dispositivi di interessi (30). Atteso che l'Amministrazione finanziaria interagisce col contribuente in un modo simile alle fasi precontrattuali e che l'accordo determina variamente un versa-

(27) SATTA-PUNZI, *Diritto processuale*, cit., p. 144.

(28) Resta ovviamente inteso che i diritti fondamentali garantiti a livello costituzionale non rientrano in questo ambito, costituendo essi stessi la base delle legittimità della procedura giurisdizionale.

(29) Riportato da PROTO PISANI, *Lezioni di diritto processuale civile*, Napoli, 1994, p. 57.

(30) Pone correttamente il generale problema FRACCHIA, *L'accordo sostitutivo*, Milano, 1998, p. 4; in generale sulla erosione delle prerogative imperativistiche nel diritto amministrativo: MASUCCI (a cura di), *L'accordo nell'azione amministrativa*, Roma, 1988, "Quaderni forensi", 26; IMMORDINO, *Legge sul procedimento amministrativo, accordi e contratti di diritto pubblico*, in "Dir. Amm.", 1997, p. 118 ss.

mento del contribuente come il contratto determina l'obbligazione del debitore, le tutele giustiziali (in specie l'accertamento con adesione e la conciliazione) avrebbero la vera e propria natura di un negozio transattivo tra l'ufficio ed il contribuente basato sul consenso.

Tale configurazione presenta tuttavia aspetti non condivisibili (31). In primo luogo nel diritto italiano un accordo non costituisce necessariamente un contratto consensualmente determinato. Non convince poi la asserita coincidenza di elementi sostanziali - l'accordo - e formali - il contratto - in una indistinta forma di transazione dispositiva di interessi mediante consenso. È invece più opportuno precisare che le diverse tutele giustiziali (con la sola eccezione dell'autotutela) presuppongono il fatto empirico del comportamento cooperativo delle parti che assume la forma di un accordo sul possibile contenuto dell'obbligazione tributaria. L'accordo così inteso è quindi un presupposto del procedimento che identifica la tutela giustiziale che interessa, procedimento che si conclude con un provvedimento (o con un comportamento concludente nella conciliazione). La esistenza dell'accordo sostanziale non vincola giuridicamente le parti, salvo che non si perfezioni il procedimento a cui tale accordo accede. Ed infatti nei casi in cui all'accordo non consegue il versamento del contribuente, non ci si trova di fronte ad un inadempimento di un negozio, ma al non-perfezionamento della tutela giustiziale.

È allora opportuno brevemente verificare nelle diverse tutele giustiziali il rapporto tra accordo e procedimento e gli effetti dell'omesso versamento. Nell'autotutela il previo accordo manca e l'omesso versamento a seguito del provvedimento di secondo grado che attua un giudizio di riesame determina le ordinarie conseguenze che derivano da qualsivoglia atto di accertamento non ottemperato. Nell'accertamento preventivo l'accordo è una fase di un procedimento che conduce ad un provvedimento di primo grado e l'omesso versamento determina le ordinarie conseguenze che derivano da qualsivoglia atto di accertamento non ottemperato. Nell'accertamento successivo e nella conciliazione, l'omesso versamento determina il non-perfezionamento della fattispecie e quindi il mantenimento degli effetti del provvedimento di primo grado (32). In nessun caso l'omesso versamento è configurabile come inadempimento di un particolare negozio o contratto del diritto amministrativo tributario che

(31) Per una sintesi delle tesi di coloro che sostengono la tesi negoziale e coloro che la avversano: VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001, *passim*.

(32) Nella conciliazione, secondo un'altra impostazione, l'omesso versamento preclude l'estinzione del giudizio.

costituisca titolo per l'esecuzione coattiva o per peculiari azioni di adempimento (33).

Può allora affermarsi che mentre nel diritto amministrativo la erosione dei profili imperativistici dell'esercizio del potere si risolve nella transizione dall'autorità al consenso, nel diritto tributario essa si attua in modo peculiare. Ed infatti l'Amministrazione finanziaria non ha strumenti dispositivi di interessi (34) in quanto l'applicazione delle norme tributarie anche in sede giustiziale implica soltanto una valutazione di interessi interni al Fisco, ma non si risolve nella composizione di interessi esterni ad esso. Nelle tutele giustiziali gli uffici esercitano una discrezionalità il cui contenuto è una valutazione ponderata di interessi differenziati ma interni all'Amministrazione finanziaria stessa. L'*interesse primario* è posto dalla riscossione di un *quantum* dell'obbligazione tributaria derivante dall'esercizio di discrezionalità tributaria vincolata (in sede di applicazione dalla legge) o dall'esercizio di discrezionalità tributaria tecnica (in sede di applicazione dei criteri eterodefiniti), e l'*interesse secondario* è l'attuazione ottimale della legge nell'ambito delle procedure giustiziali. E dunque gli uffici, una volta determinato l'interesse primario nel contenuto della pretesa, prescelgono la soluzione che presenta il più elevato beneficio netto in base ai costi e benefici associati con le diverse alternative (35).

È così possibile individuare, accanto alla discrezionalità tributaria (ordinaria o tecnica) in sede provvedimento unilaterale, una forma ulteriore di discrezionalità in cui si attuano analisi costi-benefici. L'eserci-

(33) Anche considerazioni di teoria generale tendono ad attenuare la contrapposizione tra contratto e provvedimento nell'ambito delle tutele giustiziali. Ed infatti in prospettiva normativistica kelseniana provvedimento e contratto (e sentenza) condividono la natura di norme singolari espressioni di peculiari poteri *lato sensu* normativi attribuiti dalle norme di competenza ed hanno quindi la medesima struttura. Nei contratti "delegati dalla legge, le parti pongono delle norme concrete per il comportamento reciproco" allo stesso modo il provvedimento è "concretizzazione di leggi". Non è allora così diverso qualificare l'atto della tutela giustiziale come contratto o come provvedimento, atteso che in entrambi i casi esso costituisce una norma singolare autorizzata da specifiche norme di competenza. In questo senso KELSEN, *Lineamenti di teoria pura del diritto*, Torino, 1952, p. 109-111.

(34) Vedasi al riguardo le fondamentali indicazioni di LUPI, *Manuale*, cit., p. 43; vi è invece potere dispositivo di interessi in altri settori: BRUTI LIBERATI, *Consenso e funzione nei contratti di diritto pubblico*, Milano, 1996, p. 4 ss.

(35) Prospettano, tra gli altri, questa discrezionalità basata su costi-benefici: BISHOP, *A Theory of Administrative Law*, in "J.Leg.Stud", 1990 p. 490 e la letteratura giu-seconomica applicata al diritto pubblico.

zio della discrezionalità tributaria (ordinaria ovvero tecnica) attiene quindi all'*an* e al *quantum* dell'obbligazione, *salvo* l'esercizio di una diversa forma di discrezionalità per quanto attiene la ponderazione di *interessi interni* all'Amministrazione finanziaria. Confluiscono quindi nella determinazione finale dell'obbligazione tributaria non solo la legge (o i criteri tecnici eterodefiniti), ma anche peculiari forme di componimento di interessi interni all'Amministrazione finanziaria basati su valutazioni di costi e benefici in condizioni di incertezza. In conclusione, mentre il diritto amministrativo sta indirizzandosi a nuove forme di composizione degli interessi dei privati mediante consenso, il diritto tributario invece si indirizza a moduli applicativi peculiari che contemperano equità ed efficienza (36).

Le tutele giustiziali tributarie non attuano quindi l'amministrazione per consenso; esse piuttosto sono caratterizzate dall'applicazione di criteri di efficienza a scapito della completa giurisdizionalizzazione delle controversie, dalla partecipazione del contribuente al procedimento, e dalla recezione in moduli procedurali dell'accordo sostanziale tra Fisco (37). Non pare quindi proficuo ricostruire siffatti istituti come amministrazione per consenso riconducibile a contratti di diritto pubblico (38). In questa prospettiva ben si comprende perché l'art. 11 della legge 241 del 1990 che prevede accordi (integrativi e sostitutivi) tra pubblica amministrazione e cittadini non si applichi ai procedimenti tributari (per espressa disposizione dell'art. 13, comma 2, della stessa legge).

(36) Nel diritto amministrativo l'elemento di autoritatività va rapportato alla funzione in termini di ragionevolezza dell'agire pubblico che conduce all'accordo, e cioè all'interesse della collettività che si atteggia nei modi più diversi quando l'amministrazione agisce nei più disparati contesti; su questi aspetti VIPIANA, *Introduzione allo studio del principio di ragionevolezza nel diritto pubblico*, Padova, 1993.

(37) Sul punto della partecipazione SCOCA, *La teoria del provvedimento della sua formazione alla legge sul procedimento*, in "Dir. Amm.", 1995, 41.

(38) Invero, con riferimento ai rapporti di contenuto patrimoniale ordinariamente regolati dagli strumenti privatistici la semplificazione dei procedimenti per la contrattazione pubblica si è attuata mediante la tipologia dei contratti ad evidenza pubblica o di diritto pubblico, i quali hanno ormai trovato a livello dogmatico e pratico, una definitiva seppur laboriosa sistemazione, di cui ampio resoconto in FRACCHIA, *L'accordo*, cit., p. 295 ss.; CROSETTI, *L'attività contrattuale delle P.A.*, Torino, 1984; MARZUOLI, *Principio di legalità e attività di diritto privato della pubblica amministrazione*, Milano, 1982. Per contro, con riferimento ai diversi rapporti che non sono oggetto dei contratti ad evidenza pubblica, i problemi sia di prassi che di inquadramento dottrinale e giurisprudenziale sono stati maggiori.

Gli accordi (integrativi e sostitutivi) hanno caratteristiche diverse rispetto alle tutele giustiziali (39). Ciò è evidente con riferimento a diversi elementi che difettano nelle tutele giustiziali: in particolare agli accordi integrativi e sostitutivi si applicano i principi del codice civile in materia di obbligazioni e contratti in quanto compatibili; inoltre l'amministrazione può recedere unilateralmente dall'accordo amministrativo per sopravvenuti motivi di interesse pubblico con obbligo di indennizzo di eventuali pregiudizi verificatisi in danno del privato.

Anche sotto il profilo procedimentale vi sono rilevanti differenze tra siffatti accordi amministrativi e le tutele giustiziali. Essi si caratterizzano per il fatto che l'amministrazione è attivata dall'esercizio di diritti attribuiti ai privati. Infatti i soggetti nei confronti dei quali il provvedimento è destinato a produrre effetti hanno il diritto di prendere visione degli atti del procedimento e di presentare documenti e memorie che l'amministrazione ha l'obbligo di valutare. In accoglimento di tali "osservazioni e proposte" l'amministrazione può (cioè ha il potere di) concludere (i) accordi integrativi con gli interessati al fine di determinare il contenuto discrezionale del provvedimento ovvero (ii) accordi sostitutivi che prendono il posto dell'emanando provvedimento finale nei casi previsti dalla legge.

Negli accordi integrativi e sostitutivi i privati hanno quindi veri e propri *diritti procedurali*, mentre nell'accertamento con adesione l'unico diritto di tal tipo dei contribuenti è quello di presentare l'istanza di accertamento successivo e di essere convocato dall'Amministrazione finanziaria. Infine, accordo integrativo e sostitutivo sono impugnabili presso il giudice amministrativo, mentre l'accertamento con adesione non è im-

(39) L'articolo 11 dispone: "1. In accoglimento di osservazioni e proposte presentate a norma dell'articolo 10, l'amministrazione procedente può concludere, senza pregiudizio dei diritti dei terzi, e in ogni caso nel perseguimento del pubblico interesse, accordi con gli interessati al fine di determinare il contenuto discrezionale del provvedimento finale ovvero, nei casi previsti dalla legge, in sostituzione di questo. 1-bis. Al fine di favorire la conclusione degli accordi di cui al comma 1, il responsabile del procedimento può predisporre un calendario di incontri cui invita, separatamente e contestualmente, il destinatario del provvedimento ed eventuali controinteressati. 2. Gli accordi di cui al presente articolo debbono essere stipulati, a pena di nullità, per atto scritto, salvo che la legge disponga altrimenti. Ad essi si applicano, ove non diversamente previsto, i principi del codice civile in materia di obbligazioni e contratti in quanto compatibili. 3. Gli accordi sostitutivi di provvedimenti sono soggetti ai medesimi controlli previsti per questi ultimi. 4. Per sopravvenuti motivi di pubblico interesse l'amministrazione recede unilateralmente dall'accordo, salvo l'obbligo di provvedere alla liquidazione di un indennizzo in relazione agli eventuali pregiudizi verificatisi in danno del privato. 5. Le controversie in materia di formazione, conclusione ed esecuzione degli accordi di cui al presente articolo sono riservate alla giurisdizione del giudice amministrativo."

pugnabile. A ciò si aggiunga che il pubblico interesse che giustifica gli accordi integrativi e sostitutivi ha un contenuto diverso da quello che caratterizza le tutele giustiziali tributarie.

8. La riferibilità dell'accertamento con adesione preventiva agli accordi "sostitutivi" di cui alla L. n. 241 del 1990

Il parallelismo tra accordi amministrativi e tutele giustiziali tributarie non è però del tutto infruttuoso; infatti è possibile individuare una rilevante omologia tra accordi sostitutivi ed accertamento con adesione preventivo (40). L'accertamento con adesione preventivo presenta gli elementi che caratterizzano anche l'"accordo sostitutivo" di cui alla legge 241 del 1990. L'"accordo sostitutivo" (amministrativo), al pari dell'accertamento preventivo è strumento alternativo rispetto al provvedimento perché ne "prende il posto", determinando una situazione in cui il rapporto è regolato dall'accordo (sostitutivo) e non dal provvedimento (sostituito). Secondo la prevalente opinione l'"accordo sostitutivo" è un "atto amministrativo non provvedimentale" sancito dalla legge 241 del 1990, ed anche l'accertamento tributario preventivo può essere così considerato (41). Questa non-provedimentalità dell'accertamento preventivo va quindi intesa come carenza di unilateralità nella determinazione degli effetti.

L'"accordo sostitutivo" costituisce una categoria autonoma dell'agire pubblico *sub specie* di modello convenzionale non contrattuale perché non è né un provvedimento, né un contratto (42). In ispecie l'"accordo sostitutivo" non è un provvedimento autoritativo perché è alternativo rispetto ad un emanando provvedimento autoritativo (43), e ciò avviene

(40) L'analogia non vale invece con riguardo all'accertamento con adesione successivo, che è un provvedimento di secondo grado da collocarsi nell'ambito dell'autotutela contenziosa tributaria e non quindi nelle figure amministrativistiche di accordo sostitutivo (di provvedimento). Il riferimento alla legge 241 non è nemmeno valido per l'autotutela tributaria, ove la figura amministrativa dell'accordo difetta del tutto, e per la conciliazione, ove difetta un atto espresso dell'Amministrazione finanziaria.

(41) FRACCHIA, *L'accordo*, cit.

(42) STIPO, *Ancora sulla natura giuridica dell'accertamento con adesione del contribuente*, in "Rass. Trib.", 2000, 1740; questa ricostruzione è simile alla tesi dell'atto amministrativo non provvedimentale sostenuta da FRACCHIA, *L'accordo*, cit., p. 161 ss.

(43) CASETTA, *Provvedimento e atto amministrativo*, in "Dig. IV, Disc Pubbl.", XII, Torino, 1997, p. 252.

con l'accertamento tributario preventivo. L'"accordo sostitutivo", al pari dell'accertamento tributario preventivo, nemmeno ha un oggetto suscettibile di regolamentazione con strumenti privatistici in quanto è una modalità alternativa di esercizio dei poteri pubblici. Tantomeno l'"accordo sostitutivo", al pari dell'accertamento tributario preventivo, costituisce contratto di diritto pubblico in quanto mentre tali contratti accedono comunque a provvedimenti, esso costituisce la conclusione di un procedimento contenente la regolamentazione vincolante del rapporto (44).

Nell'impianto della legge 241 del 1990 sussiste dunque la categoria pubblicistica dell'"accordo sostitutivo" distinta da altre categorie negoziali (45). Ciò consente di escludere che le figure della legge 241 del 1990 integrino ipotesi di cd. "contratti ad evidenza pubblica" (46), ma che invece ricomprendano atti come l'"accordo sostitutivo" (a cui è riconducibile l'accertamento tributario preventivo) conclusi tra l'amministrazione ed i privati il cui oggetto sia il contenuto di un potenziale provvedimento.

La dottrina amministrativistica prevalente (47) ritiene quindi che con siffatti accordi sostitutivi (od integrativi) l'amministrazione attui mediante consenso il potere che ad essa competerebbe per autorità, con la conseguenza che oggetto di essi sono i poteri pubblici in una innovativa configurazione di "amministrazione per consenso" (48). Non ripugna infatti alla natura autoritativa dell'atto che il contenuto precettivo dello stesso si formi mediante moduli convenzionali, in quanto è un dato ormai assodato che gli strumenti convenzionali fondati sul consenso possono essere preferibili agli strumenti fondati sull'autorità con la conseguenza che l'"amministrazione per accordi" è in continua espansione (49).

(44) TRIMARCHI BANFI, *L'accordo come forma organizzativa*, in "Pol. dir.", 1993.

(45) Come ad esempio gli accordi accessivi a provvedimento nei quali l'accordo segue, e non precede, il provvedimento: AICARDI, *La disciplina generale*, cit., 10.

(46) GIANNINI M.S., *Diritto amministrativo*, I, cit., p. 363.

(47) STICCHI DAMIANI, *Attività amministrativa*, cit., 10; MERUSI, *Il coordinamento e la collaborazione negli interessi pubblici e privati dopo le recenti riforme*, in "Dir. amm.", 1993, 35.

(48) Già evidenziava questa tendenza PUGLIESE, *Il procedimento amministrativo tra autorità e "contrattazione"*, in "Riv. trim. dir. pubbl.", 1971, 1469, ma vedasi anche, in prospettiva comparatistica: D'ALBERTI, *Diritto amministrativo comparato*, Bologna, 1992.

(49) GIANNINI M.S., *Diritto amministrativo*, cit., p. 345.

L'accertamento con adesione preventiva può quindi essere considerato come un *tertium genus* distinto sia dal provvedimento autoritativo che dal contratto consensuale, e cioè alternativamente come un modello convenzionale dichiarativo (50), ovvero come un atto amministrativo non provvedimentale. Il fatto che l'accertamento tributario preventivo, al pari dell'accordo sostitutivo, non sia né un provvedimento autoritativo né un contratto indica quindi che il consenso, già ampiamente diffuso nel diritto amministrativo (51) si estende, seppur in modo ancora assai limitato, anche al diritto tributario, determinando atti che mantengono però natura autoritativa. Nell'accertamento preventivo tributario sono però prevalenti le valutazioni costi-benefici interne all'Amministrazione finanziaria piuttosto che le forme di disposizione di interessi.

(50) Mette assai bene in evidenza che l'accertamento con adesione preventivo va rapportato alle figure degli accordi amministrativi, non costituendo un contratto, bensì una figura riportabile ai modelli convenzionali non contrattuali STIPO, *Ancora sulla natura giuridica*, cit., p. 1760.

(51) FRACCHIA, *L'accordo*, cit., p. 163.

Los mecanismos alternativos para la resolución de las controversias en el ordenamiento tributario español

José Juan Ferreiro Lapatza (*)

1. Entiendo puede decirse que también en el ámbito de la gestión de los tributos los dos grandes sistemas jurídicos occidentales- el anglosajón y el continental- desarrollaron en el s.XX dos modelos diferenciados que se han aproximado al final del siglo, más por la influencia del sistema anglosajón en el modelo continental que en sentido contrario.

2. El sistema anglosajón - que ejerce su influencia sobre la base del modelo desarrollado y consolidado en los E.E.U.U. de Norteamérica - se basa en la autoliquidación, es decir, en la gestión de los tributos por los ciudadanos tanto en lo que respecta a la identificación, calificación y declaración de los hechos relevantes para el pago de los tributos, como en lo que respecta a la cuantificación de la cantidad a pagar.

3. El sistema continental sigue una línea diferente. El ciudadano declara los hechos relevantes para el pago de tributos. Pero es la Administración quien los califica y cuantifica la deuda.

4. En el modelo continental, la Administración presta un mejor y mayor servicio al ciudadano y las posibilidades de conflicto son menores, porque es la Administración la que califica los hechos declarados, centrandose su actuación en el descubrimiento de los no declarados.

En cualquier caso, el conflicto se origina únicamente cuando el ciudadano ve que la apreciación de los hechos y la calificación hecha por la Administración rebasa los límites de lo jurídicamente razonable y que, por tanto, tiene una cierta probabilidad de vencer en la controversia.

5. Por el contrario, cuando se sigue el sistema de autoliquidación los conflictos, muy probablemente, aumentan de forma intensa.

Pues resulta, de un lado, claro que un ordenamiento como el tributario, excesivamente minucioso y prolijo, casuístico y oscuro, plagado de regímenes o normas especiales y encomendado únicamente en su aplicación al ciudadano, fuerza al contribuyente y a sus asesores a buscar la aplicación de la ley más favorable y promueve la aparición de lagunas, contradicciones e interpretaciones dispares que también pueden ser utilizadas por los contribuyentes para lograr un ahorro fiscal o, si se quiere, una legítima economía de opción.

Y resulta igualmente, y de otro lado, claro que la utilización exage-

(*) Catedrático de derecho financiero y tributario, Universidad de Barcelona.

rada de términos ambiguos e imprecisos y de conceptos indeterminados en las normas tributarias; la utilización exagerada de presunciones y ficciones que cambian la realidad y la oferta de medios de prueba – por ejemplo, en las bases estimadas por la administración - que exceden a los normalmente admitidos por el resto del ordenamiento, brindan a la Administración unas posibilidades de interpretación y calificación que conducirán con frecuencia a la Administración – en la defensa de su legítimo interés en la recaudación - a asumir posiciones de conflicto al estimar y calificar de nuevo los hechos estimados y calificados antes por los contribuyentes en el desarrollo de unas labores de comprobación que es preciso intensificar en el sistema de autoliquidación, en detrimento, quizás, de las labores de investigación de hechos no declarados.

6. En los sistemas anglosajones la mayor potencialidad conflictiva del procedimiento de gestión basado en la autoliquidación, se ha visto acompañada siempre de un sistema de resolución extrajudicial de conflictos basado en el pacto entre la Administración y el contribuyente que impide que el litigio, en un alto porcentaje, llegue a los tribunales retrasando excesivamente – en contra del interés de administración y administrado - su resolución y, en su caso, el cobro del tributo.

7. Pero aún admitiendo que la prevención y resolución de conflictos mediante acuerdo se hace tanto más necesaria cuanto más nos acercamos al sistema de autoliquidación, no parece que la necesidad de acudir a tales procedimientos vaya ligada exclusivamente a tal modo de gestión.

En efecto, dentro de los países cuantitativamente más significativos en la U.E., Alemania es sin duda aquel que con más firmeza ha mantenido el sistema continental de declaración y liquidación administrativa. Aún así, la eficacia en la gestión, la descongestión de los tribunales y la mejora en las relaciones de la administración con los contribuyentes, han impuesto la vía del acuerdo - a través de la llamada entrevista final, prevista y regulada en el art.201 AO - como solución alternativa a la resolución judicial de los litigios.

En Francia, el sistema continental continua aplicándose al IRPF mientras que la autoliquidación se ha implantado decididamente en Sociedades e IVA. Las tradicionales vías de transacción en las sanciones, y de conciliación y arbitraje a través de las comisiones administrativas han acompañado adecuadamente en el ordenamiento francés a la cada vez más intensa aplicación de las autoliquidaciones.

Italia ha caminado más lejos aún en la implantación generalizada del sistema de autoliquidaciones. Y en el último decenio, con absoluta coherencia, ha comprendido la necesidad del acuerdo y la conciliación aplicando unas técnicas de solución extrajudicial de los conflictos tributarios que se han abierto paso en la doctrina española como modelos a seguir en mi país. En el país en el que el sistema de autoliquidación se ha implantado con más fuerza y de forma más generalizada, quizás por la imposibilidad de mantener, sin un aumento considerable de medios en la

Administración, el sistema continental; quizás porque los intereses de la burocracia y su comodidad empujaban también en esta dirección.

8. En todo caso, resulta paradójico que en el país en el que – según la argumentación que estamos desarrollando- más se necesitan, no se hayan implantado las técnicas extrajudiciales de resolución de conflictos normales ya en el resto de los países de la UE a los que nos hemos referido. Cuando la litigiosidad, como era previsible, crece incesantemente y los conflictos sobre la percepción y calificación de hechos declarados tienen cada vez mayor importancia en relación a los conflictos sobre hechos no declarados.

9. Tan paradójica situación tiene, sin duda, una explicación compleja que excede la historia del sistema tributario para anclarse en la más amplia historia política reciente de nuestro país.

En efecto, en España, como en el resto de los países europeos en los que se configura y consolida a comienzos del s.XX el sistema continental de gestión de los tributos, se abre también en él la vía del acuerdo a través, en 1927, de las “actas de invitación”, más tarde y hasta ahora llamadas actos de conformidad.

En ellas el contribuyente acepta la propuesta de la inspección con la reducción de las sanciones que, en su caso, procedan.

Tales actas van normalmente precedidas, de hecho, por una negociación y eventualmente por una transacción entre el contribuyente y la inspección que, sin embargo, no aparece explícitamente reconocida ni regulada por normas de derecho positivo.

Los procedimientos negociales de gestión alcanzan más tarde su apogeo en España con las evaluaciones globales y convenios con grupos de contribuyentes, en los que, sin más, la Administración y los representantes de contribuyentes agrupados por actividades y territorios fijaban un cupo que luego se repartía con arreglo a ciertos varemos entre los contribuyentes afectados por el acuerdo. Si no se alcanzaba el acuerdo se aplicaba la ley, como es obvio, individualmente.

Los métodos de estimación global fueron vitales para superar el bache fiscal de los últimos años 50 y tuvieron un éxito inmediato que permitió el despegue económico y el desarrollismo de los años 60.

La dictadura franquista hizo ver, a la doctrina que no seguía sus directrices, tales métodos sólo desde el prisma del arbitrio y la negación del valor de la ley connaturales con el régimen; y colocó el acento de su crítica en la defensa a ultranza de un principio de legalidad que se basaba en dos mitos todavía muy presentes en gran parte de la doctrina no sólo española sino, en general, europea y americana: el mito economicista de que es posible y deseable la medición exacta y milimétrica de la capacidad económica de cada ciudadano, identificando tal medición con el óptimo fiscal; y el mito juricista de que es posible trasladar tan exacta medición a una ley que sólo admita - en el desarrollo de un silogismo perfecto - una única y patente interpretación.

10. El resultado de la esta tradición se vierte en la desalentadora situación actual

que, entiendo, puede describirse así:

a) El legislador español se resiste a admitir cualquier tipo de convención en la aplicación de los tributos. En España - se ha dicho repetida y recientemente por la Administración y la judicatura - rige el principio de legalidad y no el de oportunidad.

La realidad, sin embargo, es terca; las soluciones convencionales se muestran y demuestran en ocasiones como la única vía eficaz y lógica para resolver ciertos problemas: acuerdos concursales de quita y espera, tasación pericial contradictoria y - últimamente - la fijación de precios de transferencias, de gastos I+D, de amortizaciones, de reinversiones, etc.

En estos últimos casos el legislador ha admitido un principio de acuerdo cuya escasa aplicación no es sino el resultado de su timidez: el contribuyente ha de proponer unas cifras que la Administración acepta o rechaza. No se da el campo adecuado a la discusión y el acuerdo. El contribuyente teme realizar una propuesta que, tras su rechazo, sea tomada como un mínimo por la Administración sin ventaja alguna para él. La rigidez del procedimiento ha llevado a su inaplicación.

b) La Administración, al aplicar la ley - en los procedimientos de inspección fundamentalmente - teme que se publicite que se ha llegado a un acuerdo y formalmente aplica siempre de modo estricto la pretendida única posibilidad que da la Ley. Los incentivos a la productividad basados en la cuantía de los actas de inspección lleva, como antes dije, a interpretaciones y apreciación de hechos contradictorias y, en consecuencia, a una creciente conflictividad y una reducción en sentido inverso, claro está, de las actas de conformidad y, lo que es más importante, de la recaudación derivada de las actas de disconformidad que desembocan en un litigio, con una igualmente preocupante saturación y demora en la actuación de los tribunales.

11. Ante la situación descrita la preocupación de la doctrina española ha de centrarse en propuestas de vías alternativas - extrajudiciales - de prevención y resolución de conflictos que sean inmediatamente aplicables y que alejen toda sospecha de contravención del principio de legalidad, sacando al mismo tiempo a la luz del derecho los acuerdos a los que - de hecho - se llega todos los días entre inspección y contribuyentes.

12. Personalmente creo que lo más conveniente para mi país es la adaptación a nuestro Ordenamiento del modelo italiano.

En efecto el accertamento con adesione no significa más que potenciar las ya citadas actas de conformidad publicitando su contenido convencional y dando a este contenido un respaldo explícito y expreso, haciendo, además, intervenir en ellas a un tercero, en función de mediación, conciliación y arbitraje - en definitiva de impulsor del acuerdo -, que bien puede ser el superior jerárquico del inspector actuario o bien - siguiendo el modelo americano - un miembro de una Oficina Técnica especializada en estas funciones.

La conciliación antes del recurso económico-administrativo y ante un

miembro de estos tribunales cuenta con el precedente - de gran eficacia - en el Ordenamiento español de la jurisdicción laboral. No sería pues una técnica extraña a nuestro sistema jurídico, sino y por el contrario una técnica ya habitual en la experiencia jurídica española.

La transformación de los Tribunales económico-administrativos en una instancia arbitral - dando entrada en ellos a expertos ajenos a la Administración - completaría la propuesta.

13. Pero la aceptación de la propuesta que acabo de formular requiere, como antes dije, una explicación convincente de su "naturaleza jurídica" de acuerdo con el sentido que ha de darse a esta expresión dentro de una idea del Derecho que lo conceptualiza - al Derecho - como una técnica de organización social que utiliza como instrumento esencial la norma jurídica integrada en un sistema que nos dice como debemos conducirnos en relación a los demás. Que acciones sociales están prohibidas, cuales están permitidas, cuales están ordenadas.

Dentro de esta concepción del Derecho como técnica de organización social, se entiende que la Ciencia del Derecho crea, construye y elabora, sobre la base de la realidad social que contempla, esquemas ideales de conducta social, es decir, conceptos jurídicos e instituciones jurídicas que después utiliza el técnico en Derecho para redactar normas jurídicas como instrumento básico de ordenación social. Los conceptos básicos más elementales (obligación, posesión, filiación, etc.) reflejan y hacen referencia a relaciones sociales aisladas o simples. Las instituciones (familia, empresa, propiedad, tributo, etc.) hacen referencia a un entramado de relaciones sociales más simples que adquieren un significado unitario por su fin.

Dentro de esta idea del Derecho, la búsqueda de la naturaleza jurídica de la técnica a emplear para articular la propuesta se identifica con la búsqueda de la pieza, herramienta, mecanismo o instrumento - fabricado ya o a fabricar como esquema ideal de conducta por la Ciencia del Derecho - que hemos de escoger para articular el pacto, acuerdo o colaboración entre administración y administrado que la hagan viable.

El problema no es, en absoluto, baladí. La naturaleza jurídica, tal y como ahora se entiende, determina la situación de las normas que regulan de modo especial y específico el acto o actos que materializan el acuerdo en el conjunto del ordenamiento, y determina, pues, las normas complementarias y supletorias y los requisitos y efectos de tales actos.

14. Los autores que se han ocupado del tema en España han marcado dos líneas que pueden decirse representadas hasta ahora por Zornoza y González-Cuellar. El primero apunta con insistencia al acto administrativo participado y dictado, previo acuerdo entre la Administración y el contribuyente, recogiendo en ésta línea las ideas defendidas por los administrativistas - representados básicamente en España por de Palma del Teso - sobre acuerdos procedimentales. La segunda se decanta claramente por el contrato de fijación que perfila y precisa la posición de los

autores que resaltábamos en estos acuerdos su carácter transaccional; entendiendo por transacción aquel negocio jurídico contractual en el que las partes se ponen de acuerdo en despejar una incertidumbre. Una incertidumbre sobre el sentido de la ley o sobre los hechos a los que debe ser aplicable.

15. Personalmente creo que en los métodos extrajudiciales o convencionales de resolución de conflictos en el ámbito tributario deben distinguirse dos piezas claramente diferenciadas.

En primer lugar, existe una participación en el procedimiento que no tiene carácter contractual sino que responde a un derecho reconocido por la ley a los ciudadanos para que estos puedan actuar en tal procedimiento.

Dentro de este procedimiento puede tener lugar un acuerdo.

La naturaleza jurídica de este acuerdo deriva del ámbito jurídico en el que puede moverse.

Y éste no es otro, no puede ser otro, para no violentar el principio de legalidad, que el ámbito de discrecionalidad - incertidumbre - que, en la interpretación de la ley y en la percepción de los hechos, concede la ley para su aplicación. Para dar el paso - en la terminología de Kelsen - de la norma general a la norma singular.

16. La aplicación de la ley al caso concreto - señala Hart en su obra "El concepto del Derecho" - se encuentra normalmente con dos problemas: "el primero es nuestra relativa ignorancia de los hechos, el segundo la relativa indeterminación de la norma". "Así", dice Kelsen en su Teoría General del Estado, "como el concepto de aplicación de la ley implica la vinculación a la misma del acto jurídico individual, los conceptos de "dentro de los límites de la ley" y de obrar "conforme" a la ley se refieren a la libertad que necesariamente tiene que conceder la ley al acto jurídico individual. Carece de sentido dividir los actos jurídicos en libres y vinculados, puesto que los dos son uno y otro", es decir, vinculados a la ley y discrecionales dentro de este vínculo.

17. La indudable autoridad de Hart y Kelsen nos sirven en este punto para rechazar, por artificiosas y inútiles, dos destrucciones que gozan, por desgracia, de gran predicamento entre nosotros. La distinción, de una parte, entre conceptos jurídicos determinados e indeterminados y la más perniciosa aún distinción entre legalidad y oportunidad.

Pues se trata, en todo caso, de aplicar la ley y de cumplir con la legalidad. Nadie podría desconocer la ley atendiendo a criterios de oportunidad. Todos - cualquiera que sea el grado de determinación de la norma - han de aplicarla.

Lo que ocurre es que toda ley tiene un ámbito posible de interpretación y todo hecho o caso concreto tiene un ámbito posible de percepción. En este ámbito - en ocasiones muy amplio, en ocasiones prácticamente inexistente - se mueven los acuerdos a los que nos estamos refiriendo.

Sólo cuando despejan incertidumbres respecto a la ley o respecto a

los hechos pueden tales acuerdos insertarse en el procedimiento de aplicación de la ley y son conformes a la ley y al Derecho.

Por eso tales acuerdos tienen un indudable carácter transaccional posibilitando al mismo tiempo - a través precisamente de la transacción - la más estricta y rigurosa aplicación de la ley. Aunque - tengámoslo muy claro - la transacción se inserta en un procedimiento administrativo que desemboque en un acto administrativo y cuyos efectos fundamentales no son los de un contrato privado sino los del procedimiento y actos administrativos en cuyo desarrollo y gestación el acuerdo se inserta.

Alejemos, pues y definitivamente, al analizar los procedimientos convencionales de resolución de conflictos tributarios cualquier objeción basada en la legalidad. Porque tal objeción no es de recibo ni siquiera en el ámbito donde tradicionalmente el principio de legalidad ha presentado sus mayores exigencias: el de las sanciones y las penas.

En todos los países de nuestro entorno jurídico-cultural a los que hasta ahora me he referido, los tipos más graves de infracciones y delitos se centran en la ocultación de los hechos relevantes para el pago de tributos. En todos ellos el acuerdo, la transacción, la composición, la reducción total o parcial de la pena o la renuncia del Estado a su imposición juegan un papel cada día más significativo en una política fiscal con la que se busca más que el castigo y la ejemplaridad, la reparación del daño causado por el infractor. Sólo en España el derecho sancionador conserva una rigidez tal que una vez cometida la infracción o el delito e iniciada su persecución, es imposible ya evitar la pena aunque se reponga el bien jurídico protegido - el dinero público, se colabora activamente en tal reparación y se sufra un perjuicio económico más allá del pago del tributo, proporcional a la falta cometida.

18. España se niega así - muy significativamente en el ámbito tributario - a la construcción de una sociedad democrática que ha de buscar por todos los medios el acuerdo no sólo sobre la elaboración de las leyes, sino también sobre su aplicación. Incorporándose, en esta tarea, a aquellos ordenamientos en donde la transacción, la mediación, la conciliación y el arbitraje se muestran y demuestran como vías alternativas válidas, de general aceptación por los ciudadanos, y eficaces; no sólo para resolver uno de los tres grandes problemas, el de la justicia, que, junto a la seguridad y la inmigración están resolviendo las bases de nuestras democracias, sino también para hacer avanzar nuestros sistemas no en el sentido de la regresión apuntado por la extrema derecha en toda Europa, sino por la vía de profundizar sobre las bases y tradiciones más sólidas de nuestras democracias.

19. Sobre la base de un poder que no se reduce sólo a un pacto fundacional o a la norma fundamental - *pacta sunt servanda* - sino que impregne y se incruste en todos los escalones de la pirámide normativa y en todos los rincones de la vida social. Reconociendo y dando cabida, cada vez con más intensidad, en la normativa, al pacto diario que todos re-

alizamos con todos, para desarrollar nuestra vida en común, normal y no patológica, repito, de todos los días.

20. Con la idea puesta en un horizonte en el que el Derecho sea normalmente organización del pacto y el acuerdo y sólo excepcionalmente ejercicio del poder; en un Derecho en el que el pacto sea la norma y la orden la excepción. En un Derecho cuya esencia sea el acuerdo voluntario y no la coacción. Con la idea de que la vida democrática y su organización jurídica tiene como regla general el acuerdo y la participación y sólo como regla especial la coacción, la fuerza y la imposición. Y de que el poder judicial - el más alejado del poder de los ciudadanos o de sus representantes- reduzcan su actuación al mínimo posible.

21. Tal vida democrática, tal organización jurídica, tal Derecho no son utopía, son ya en parte derecho vivo en nuestros ordenamientos, en nuestras democracias.

22. La introducción de sistemas convencionales de resolución de conflictos en el ámbito tributario en España no es más que un paso en esta dirección. Un paso que necesita la información, la ayuda y la experiencia de nuestros amigos, los juristas italianos. La información y ayuda que hemos venido a buscar a este Seminario cuya organización agradezco vivamente al Profesor Andrea Amatucci y a todos sus colaboradores de la Universidad napolitana.

Nada más. Muchas gracias.

Los mecanismos alternativos de resolution de controversia tributarias en Italia y America del Sur (*) (1)

José Osvaldo Casàs

Sumario: 1. Introducción. 2. La doctrina latinoamericana respecto al instituto de la transacción tributaria. 2.1. El Modelo de Código Tributario del Programa Conjunto de Tributación OEA/BID. 2.2. El Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administradores Tributarios. 2.3. Las Jornadas Luso Hispano Americanas y Latinoamericanas de la materia. 2.4. Estado de la cuestión en distintos países Latinoamericanos. 3. La transacción en la Argentina. 3.1. La doctrina. 3.2. La legislación. 4. La transacción en los países europeos miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. 5. A modo de conclusión

1. Introducción

El tema, tal cual nos ha sido propuesto, nos obliga a incursionar en la experiencia argentina y en la doctrina de nuestros países vecinos, fundamentalmente, respecto de la admisión de la *transacción tributaria* como medio alternativo para resolver las controversias que pudieran susci-

49

(*) Algunos de los aspectos desarrollados en este Informe los hemos tratado en una *Apostilla a La Transacción Tributaria del catedrático T. Rosembuj*, aparecida en *Criterios Tributarios*, Revista de la Asociación Mutual Federal de Empleados de la Dirección General Impositiva, Año XVI, n° 138, ps. 86 y ss.

(1) En lo que hace, con carácter general, a la resolución de controversias jurídicas por medios alternativos, en la doctrina argentina se han distinguido tres procedimientos: 1. La conciliación; 2. La mediación; y 3. El arbitraje. De la *conciliación* se ha dicho que se puede hablar en dos sentidos: la "proveniente del acuerdo de voluntades que encuentra puntos de acercamiento entre los intereses que los enfrentan sin que para ello intervengan terceros; o, también, de la actividad dispuesta por otro en miras a aligerar las tensiones y desencuentros de las partes", agregándose: "en el primer caso, la conciliación es el resultado de actitudes libres y privadas. En el segundo supuesto, el tercero (conciliador) puede ser impuesto por la ley o elegido voluntariamente". Respecto de la *mediación* se ha señalado que: "Es un proceso en el cual una tercera persona neutral, que no está involucrada en el conflicto, se reúne con las partes —que pueden ser dos o más— y las ayuda para que puedan manifestar su particular situación y el problema que los afecta"; añadiéndose: "El mediador facilita las cosas para que los que asisten a la audiencia puedan hablar francamente de sus intereses, dejando de lado sus posiciones adversas. Mediante las preguntas apropiadas y

tarse entre el Fisco y los contribuyentes, lo que necesariamente nos lleva a dar cuenta de algunos procedimientos introductorios a la misma como pueden ser la *mediación* y la *conciliación* (2) o, en su caso, la utilización de una justicia no institucional a través del *arbitraje*.

las técnicas adecuadas, se puede llevar a las partes hacia los puntos de coincidencia y, si ellas no llegan a un acuerdo, el mediador no puede tomar ninguna decisión al respecto porque él no puede obligarlas a hacer o a aceptar nada. Llegado el caso, ahí termina la mediación". Por su parte, al *arbitraje* "puede definírselo como un método o técnica por el cual se trata de resolver extrajudicialmente las diferencias que intercedan en las relaciones entre dos o más partes, a cuyo fin se acuerda la intervención de un tercero (o tribunal) para que las resuelva", precisándose más adelante como formas del mismo: "a) el arbitraje voluntario (que) proviene de la libre determinación de las partes, sin que preexista un compromiso que las vincule; y b) el arbitraje forzoso, (que) en cambio, viene impuesto por una cláusula legal o por el sometimiento pactado entre las partes antes de ocurrir el conflicto" (cfr. GOZAINI, Osvaldo Alfredo: *Formas alternativas para la resolución de conflictos*, Capítulo I: "Instituciones no jurisdiccionales para la resolución de conflictos", parágrafo 3: "Características elementales de las instituciones", puntos 3.2: "Conciliación", ps. 12 y ss., 3.3.: "Mediación", ps. 14 y ss.; 3.4.: "Arbitraje", ps. 17 y ss., Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1995).

(2) En la República Argentina, mediante la sanción de la ley n° 24.573 (Anales de Legislación Argentina, Tomo LV-E, ps. 5894 y ss.), promulgada el 25 de octubre de 1995 y con entrada en vigencia a los ciento ochenta días de dicha fecha, se dio recepción a la mediación obligatoria, si bien excluyendo de su ámbito las causas tributarias por ser en ellas parte el Estado Nacional. Sus dos primeros artículos disponen: Art. 1°: *Institúyese con carácter obligatorio la mediación previa a todo juicio, la que se regirá por las disposiciones de la presente ley. Este procedimiento promoverá la comunicación directa entre las partes para la solución extrajudicial de la controversia. Las partes quedarán exentas del cumplimiento de este trámite si acreditaren que antes del inicio de la causa, existió mediación ante mediadores registrados por el Ministerio de Justicia.* Art. 2°: *El procedimiento de mediación obligatoria no será de aplicación en los siguientes supuestos: 1. Causas penales; 2. Acciones de separación personal y divorcio, nulidad de matrimonio, filiación y patria potestad, con excepción de las cuestiones patrimoniales derivadas de éstas. El juez deberá dividir los procesos, derivando la parte patrimonial al mediador; 3. Procesos de declaración de incapacidad y de rehabilitación; 4. Causas en que el Estado nacional o sus entidades descentralizadas sean parte; 5. Amparo, habeas corpus e interdictos; 6. Medidas cautelares, hasta que se decidan las mismas, agotándose respecto de ellas las instancias recursivas ordinarias, continuando luego el trámite de la mediación; 7. Diligencias preliminares y prueba anticipada; 8. Juicios sucesorios y voluntarios; 9. Concursos preventivos y quiebras; 10. Causas que tramiten ante la justicia nacional del trabajo.* Asimismo, por la misma ley, mediante la reforma de diversos artículos y la incorporación de otros al Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, se tendió a facilitar la conciliación en juicio. Así, se dispuso que contestado el traslado de la demanda o reconvenición, en su caso, o vencidos los plazos para hacerlo, resueltas las excepciones previas, y siempre que se hayan alegado hechos conducentes acerca de los cuales no hubiese conformidad de las partes, aunque estas no lo pidan, el juez recibirá la causa a prueba citando a una audiencia que se celebrará con su presencia bajo pena de nulidad, para fijar, entre otras cosas, los hechos articulados que

Resulta evidente que, para un lector desprevenido, el camino que habremos de transitar produce hoy en nuestro país indisimulables perplejidades, ya que los mecanismos pacticios o las soluciones alternativas parecen colisionar, frontalmente, con el *principio de reserva de ley*, con el *dogma de la indisponibilidad del crédito tributario*, con el *principio de igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas*, y con la obligación de contribuir conforme a la *capacidad contributiva*, al menos, con el alcance y significado que recoge el ordenamiento jurídico y que sostuvieron en el pasado, pacíficamente, nuestros maestros y en la actualidad, de forma casi unánime, los autores que se han pronunciado expresamente sobre la cuestión.

2. La doctrina latinoamericana respecto al instituto de la transacción tributaria

2.1. El Modelo de Código Tributario del Programa Conjunto de Tributación OEA/BID

Dentro de la doctrina de estas latitudes, el *Modelo de Código Tributario para América Latina* de 1967, preparado para el *Programa Conjunto de Tributación OEA/BID*, cuya Comisión Redactora integraron los doctores Carlos M. Giuliani Fonrouge (Argentina), Rubens Gomes de Sousa (Brasil) y Ramón Valdés Costa (Uruguay) (3), se convierte en un punto de referencia insoslayable por reflejar el pensamiento jurídico tributario regional (4).

5

sean conducentes para la realización del juicio y sobre los cuales versará la prueba, invitando a las partes a una conciliación, donde el magistrado y los litigantes podrán proponer fórmulas conciliatorias.

(3) REFORMA TRIBUTARIA PARA AMÉRICA LATINA: *Modelo de Código Tributario*, Unión Panamericana, Secretaría General de la Organización de Estados Americanos, Washington D.C., 1967.

(4) En tal sentido las VI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en la Ciudad de Punta del Este, República Oriental del Uruguay, en el año 1970, como conclusión del Tema 1: "Modelo de Código Tributario para América Latina", entre otras cosas declararon, por unanimidad de los delegados asistentes a las mismas, que: "Las soluciones contenidas en el Modelo recogen la doctrina latinoamericana de derecho tributario elaborada a lo largo de las Jornadas de nuestro Instituto y que puede resumirse en una amplia consagración de los principios de legalidad, tutela jurisdiccional e igualdad jurídica de los sujetos de la relación tributaria" (cfr. INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO: *Estatutos - Resoluciones de las Jornadas*", ps. 42 y ss., en particular p. 42, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1993).

En tal instrumento, Título II: "Obligación tributaria", Capítulo V: "Extinción", Sección Tercera: "Transacción", por el artículo 51, se dejó consagrado que: *La transacción es admisible en cuanto a la determinación de los hechos y no en cuanto al significado de la norma aplicable*; agregándose: *Art. 52 - El consentimiento de la administración tributaria debe contar con la aprobación escrita del funcionario de mayor jerarquía* (5).

A su vez, en la "Exposición de Motivos: Análisis del Articulado" del mismo Modelo se dejó constancia de que la transacción es un medio de extinción de las obligaciones tributarias que no todas las legislaciones aceptan. La Comisión consideró que debía incluirla en el proyecto pero reconociendo que se trataba de un *instituto que presenta sus riesgos* y por esta última razón se optó por acotarla a las cuestiones de hecho, a veces de muy difícil comprobación, pero excluyéndola, expresamente, en materia de interpretación normativa (6).

Por otro lado, en el artículo 54 quedó establecido que: *La obligación de pago de los tributos sólo puede ser condonada o remitida por ley dictada con alcance general*, añadiéndose: *Las demás obligaciones, así como los intereses y las multas, sólo pueden ser condonadas por resolución administrativa en la forma y condiciones que la ley establezca* (7).

2.2. El Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administradores Tributarios

El Centro Interamericano de Administradores Tributarios elaboró un nuevo *Modelo* treinta años después del producido en el marco del Programa Conjunto de Tributación OEA BID (8), en este caso con el auspicio de la Misión Alemana en dicho Foro y la participación de un grupo

(5) REFORMA TRIBUTARIA PARA AMÉRICA LATINA: *Modelo de Código Tributario*, ob. cit., p. 43.

(6) REFORMA TRIBUTARIA PARA AMÉRICA LATINA: *Modelo de Código Tributario*, ob. cit., p. 42.

(7) REFORMA TRIBUTARIA PARA AMÉRICA LATINA: *Modelo de Código Tributario*, ob. cit., p. 45.

(8) El Modelo de Código Tributario del CIAT mereció una generalizada repulsa en el marco de las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en la Ciudad de Salvador - Bahía, de la República Federativa de Brasil, durante el mes de diciembre de 2000, al tratarse el Tema II: *La Codificación en América Latina*. En tal sentido puede compulsarse el Relato General a cargo del catedrático de la Universidad de Barcelona José Juan Ferreiro Lapatza, obrante en el tomo 2 de los Anales de las Jornadas, ps. 1181 y ss. (publicación de la *Associação Brasileira de Direito Financeiro*, Brasil, 2000). En igual línea se inscriben el considerando tercero de las Conclusiones, en que se señala que el Modelo de Código Tributario del CIAT contiene pre-

de trabajo que, inicialmente, contó con el aporte del Jefe de aquella Misión, Hans Fuchs, y cuya integración se completó con Rubén Aguirre Pangburn, Carlos Dentone, Carlos Esparza, Bernardo Lara Berrios y Claudino Pita, habiéndole correspondido a este último la coordinación de los trabajos en su carácter de Director de Estudios del CIAT.

Este *Modelo*, en su Capítulo V: "Concepto de deuda tributaria y modos de extinción de la obligación tributaria", Sección 2: "Modos de extinción", eliminó toda referencia a la transacción, manteniendo, en cambio, la redacción de la anterior propuesta doctrinal de 1967 respecto de la condonación y remisión (9).

2.3. Las Jornadas Luso Hispano Americanas y Latinoamericanas de la materia

Las VII Jornadas Luso Hispano Americanas de Estudios Tributarios celebradas en Pamplona, España, en el año 1976, abordaron como Tema II: *Impugnación de las decisiones administrativas en materia tributaria en vía administrativa y jurisdiccional*, y en la sección A. *Sobre el acto de determinación*, concluyeron en el punto 4: "Es recomendable que los sujetos pasivos (contribuyentes y responsables) tengan una adecuada intervención en estos procedimientos, mediante ofrecimiento, producción o desahogo de pruebas tendientes al esclarecimiento de los hechos. Dentro de esta posibilidad, podría ser una solución aceptable, admitir los acuerdos o convenios entre fisco y contribuyente sobre cuestiones de hecho, cuando la prueba de las mismas sea imposible, manteniendo siempre la Administración sus facultades para dictar el acto de determinación" (10).

5

ceptos que trasgreden los principios de legalidad, igualdad entre las partes de la relación jurídica tributaria, capacidad contributiva, seguridad jurídica, debido proceso en las actuaciones de la Administración y tutela jurisdiccional efectiva y, especialmente en el ámbito sancionador, de presunción de inocencia, culpabilidad y doble instancia, resultando por ende ajeno al sistema de orden de garantías constitucionales de nuestros países. Se reafirmó, a su vez, en la parte resolutive, recomendar a los países de la región mantener el Modelo de Código Tributario para América Latina como base de sus códigos y leyes relativos a la materia tributaria, en todos los niveles de gobierno, sin perjuicio de efectuar las adaptaciones y actualizaciones que se consideren necesarias, pero preservando la orientación de este Modelo en resguardo de los aludidos principios de la tributación (Las conclusiones y resoluciones de las Jornadas se pueden consultar en *Errepar Digital*, www.errepar.com).

(9) CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRADORES TRIBUTARIOS: *Modelo de Código Tributario del CIAT*, 1ª edición, ps. 36 y ss., en particular ps. 36 y 41, Secretaría Ejecutiva, Panamá, 1997.

(10) INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO: *Estatutos - Resoluciones de las Jornadas*, ps. 126 y ss., en particular p. 129, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1993.

Por su parte las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Montevideo, Uruguay, en el año 1996, en el marco del Tema II: *Facultades de la Administración en materia de determinación tributaria*, respecto al tema que hoy nos ocupa dejaron consignado en una de sus recomendaciones: "15. La ley puede establecer límites objetivos dentro de los cuales la administración y los administrados puedan celebrar acuerdos sobre aspectos concretos de hecho de difícil ponderación o prueba que constituyen presupuestos para la determinación de la obligación tributaria" (11).

2.4. Estado de la cuestión en distintos países latinoamericanos

Las opiniones doctrinales y la legislación latinoamericana en su conjunto se exhiben reacias a admitir la transacción en materia tributaria, si bien se registran algunas excepciones como las del derecho brasileño y venezolano, aunque en este último caso su utilización generó justificadas críticas por los acuerdos con que se beneficiaron compañías petroleras extranjeras, considerados, por la opinión pública en general, perjudiciales para el país (12).

El profesor Ramón Valdés Costa nos refiere que: "Uruguay, sin embargo, acepta el acuerdo con el contribuyente y mantiene el control de las tratativas, y al solo efecto de la determinación de los impuestos cuyo monto no ha podido determinarse con exactitud"; agregando que, así entonces: "Es un procedimiento especial sobre base presuntiva con la colaboración del contribuyente, la que en sí misma no es contraria a derecho, sino en concordancia con el sistema de declaraciones y presentación de declaraciones juradas" (13).

Por su parte César Pérez Novaro añade, al comentar la regulación perteneciente al ordenamiento uruguayo (14) anterior a la sanción del Código Tributario de ese país, que: "La escueta norma legal establece que el Poder Ejecutivo deberá dictar la reglamentación sobre una serie de bases concretas que describen el régimen. Efectuada la inspección, el acuer-

(11) DOCTRINA TRIBUTARIA ERREPAR, *Documentación Técnica*, Tomo XVII, ps. 1066 y ss., en particular p. 1070.

(12) VALDÉS COSTA, Ramón: *Curso de Derecho Tributario*, 2ª edición, Capítulo X: "Proceso Formativo de la Obligación", punto 5: "Modos de extinción", parágrafo C): "Transacción", ps. 364 y ss., en particular p. 364, Depalma-Temis-Marcial Pons, Santa Fe de Bogotá, 1996.

(13) VALDÉS COSTA, Ramón: *Curso de Derecho Tributario*, ob. cit., Capítulo X, punto 5, parágrafo C), p. 365.

(14) Decreto-Ley n° 14.189, art. 518, texto ordenado 1991, Título 2, art. 1.

do deberá ser realizado por el jerarca de la oficina o quien lo represente, asesorado por un contador y un abogado, salvo que se supere cierto límite en la liquidación de la Administración, donde el acuerdo debe ser formulado por el Director General de Rentas asesorado en la misma forma. El contribuyente debe estar presente en las audiencias, pudiendo ser acompañado por los asesores que estime conveniente" (15).

Continúa el autor referido en último término que el precepto legal se ha mantenido vigente luego de la sanción del Código Tributario uruguayo, pasando a analizar seguidamente, el procedimiento de determinación denominado *trámite abreviado*, por el cual la Administración se limita a formalizar un acuerdo previo que ha celebrado con el contribuyente, importando una concertación o acotamiento del procedimiento normal a desarrollarse en la vía administrativa. Finalmente, a modo de conclusiones reseña respecto a la República Oriental del Uruguay: "1. En nuestro derecho positivo la transacción no es un modo de extinguir las obligaciones en general y las tributarias en particular. Sin embargo, la posición dominante admite que la Administración acuerde con el contribuyente la naturaleza de los hechos durante la labor de determinación sin alcanzar a la interpretación del derecho aplicable, existiendo en el derecho comparado regímenes de acuerdo tributario ubicados en esa etapa de los procedimientos administrativos. 2. En el Uruguay existe un régimen de acuerdos de fuente legal que se encuentra vigente, aunque su falta de reglamentación impide a la Administración su aplicación práctica. Se ha sustituido por el desarrollo de negociaciones entre funcionarios y contribuyentes que se documentan mediante el trámite abreviado. 3. La nueva redacción del art. 66 del Código Tributario no es un obstáculo para la recepción de la determinación mixta. Ella configura un ámbito donde ambas partes deben colaborar mutuamente para acercar los procedimientos de determinación a la base cierta. 4. El trámite abreviado presenta importantes carencias para documentar el acuerdo previo entre Administración y contribuyente, resultando incompleto porque no es posible conocer aspectos sustanciales del acuerdo celebrado en perjuicio de los derechos de terceros a ser tratados en forma igualitaria por la Administración lo que puede afectar el principio de igualdad. 5. Para superar las críticas expuestas sobre el trámite abreviado es necesario encarar su revisión y sustitución por una solución jurídicamente segura, equilibrada entre los derechos de ambas partes de la relación jurídico tributaria y el de terceros interesados, que sin afectar el secreto tributario, asegure su aplicación en armonía con el principio de igualdad, mediante la celebración

(15) PÉREZ NOVARO, César: *Los acuerdos tributarios en el proceso de determinación de oficio de la obligación tributaria*, comunicación a las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Montevideo, Uruguay, en diciembre de 1996, Anales de las Jornadas, Tomo de Comunicaciones Técnicas oficiales, sin numeración de páginas, Montevideo 1996.

de una audiencia entre las partes en la vía administrativa según la solución legal aprobada que debe ser reglamentada" (16).

En el caso de la República Federativa del Brasil, el Código Tributario Nacional, según ley n° 5.172, de 1966, en el capítulo sobre extinción del crédito tributario, el artículo 156, apartado 3°, incluye a la transacción, mientras que el artículo 171 dispone: *La ley puede facultar, en las condiciones que establezca, a los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria a celebrar transacción que, mediante concesiones mutuas, importe la terminación de litigio y consiguiente extinción del crédito tributario. Parágrafo único: la ley indicará la autoridad competente para autorizar la transacción en cada caso.* De todos modos, la doctrina ha interpretado la norma con muy variado alcance (17).

En el caso de la República de Ecuador, por el art. 19 de la ley n° 51, publicada el 31 de diciembre de 1993, se incorporaron 5 artículos sin número en la Ley de Régimen Tributario Interno, todos ellos relacionados con el sistema de determinación de obligaciones tributarias mediante convenios tributarios, los cuales brindan una regulación precisa a este instituto fijando un marco reglado a la Administración en este tipo de determinación *sui generis* (18).

(16) PÉREZ NOVARO, César: *Los acuerdos tributarios en el proceso de determinación de oficio de la obligación tributaria*, ob. cit.

(17) DA SILVA MARTINS, Ives Gandra (Coordinador): *Comentarios ao Código Tributário Nacional*, volumen 2: "Arts. 96 a 218", parágrafo: "Arts. 170 a 172", comentario a cargo de Eduardo Marcial FERREIRA JARDIM, ps. 379 y ss., Editora Saraiva, San Pablo, 1998; y VALDER DO NASCIMENTO, Carlos (Coordinador): *Comentários ao Código Tributário Nacional (Lei n° 5.172, de 25-10-1966)*, Libro Segundo: "Normas Gerais de Direito Tributário", Título III: "Crédito Tributário", Capítulo IV: "Extinção do Crédito Tributário (arts. 156 a 174)", Sección IV: "Demais Modalidades de Extinção (arts. 170 a 174)", comentario a cargo del coordinador de la obra, ps. 446 y ss., Editora Forense, Rio de Janeiro, 1997.

(18) GARCÉS MOREANO, Rodrigo; TAMAYO RUBIO, Raúl y SÁNCHEZ CAICEDO, Jorge: *Facultades de la Administración en materia de determinación tributaria*, Relato Nacional por el Ecuador a las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Montevideo, Uruguay, en diciembre de 1996, Anales de las Jornadas, Tomo de Relatos Nacionales, ps. 351 y ss., en particular ps. 365 y ss., Montevideo 1996. Señalan al respecto los autores: "Los aspectos sobresalientes del texto del articulado de la referencia son los que luego se indican: 1er. art. añadido: Se rotula: *Determinación por Convenio Tributario*. Sus características son: 1. Es una modalidad de determinación mixta, ya que encaja dentro de lo previsto por el art. 92 del Código Tributario. Inicialmente se refiere exclusivamente al impuesto a la renta. Es con el art. 8 de la ley n° 93, publicada en el Suplemento del Registro Oficial n° 764 de 22 de agosto de 1995 cuando se amplía su cobertura a los impuestos al valor agregado (IVA) y a los consumos especiales (ICE). 2. Se dice tratarse de un *acuerdo transaccional* entre partes iguales, transacción que, se dice, es diferente de la regulada por el Código Civil. 3. Para la

Señalan al respecto Rodrigo Garcés Moreano y Otros, que el sistema de determinación por convenio vigente en la legislación ecuatoriana de 1994 ha sido drásticamente cuestionado por la propia Administración Tributaria, la que, por intermedio del ministro de Finanzas, ha impugnado

eficacia del Convenio se establece la obligatoriedad del cumplimiento de específicas formalidades señaladas previamente en la ley y sus reglamentos. 4. Exige la *adhesión* del sujeto pasivo. 5. Su celebración debe quedar constanding en una acta suscripta por las partes. 6. Deja a salvo la *participación laboral*, para cuyo efecto el sujeto pasivo debe cumplir lo que dispone el Código del Trabajo (art. 104). 7. Fija pautas para establecer la base imponible de ejercicios futuros del impuesto a la renta. 8. El Director General de Rentas solamente puede celebrar Convenios con sujetos pasivos que hayan cumplido en legal y debida forma con todos los deberes formales establecidos por la ley y sus reglamentos. 9. Abarca un período máximo de tres años contados desde el inmediato siguiente al de su suscripción, renovable por un lapso igual. 2do. art. añadido: Se rotula *Modificaciones y terminación del Convenio*. Sus características son: 1. El *Convenio puede modificarse de mutuo acuerdo*, a solicitud del sujeto pasivo o del *funcionario competente* de la Administración Tributaria, demostrando la existencia de nuevos elementos de juicio que evidencien un cambio sustancial en la capacidad económica del sujeto pasivo. 2. El Convenio modificado puede durar tres años, contados desde el siguiente a su modificación, que es desde cuando produce efectos legales; no tiene efecto retroactivo. 3. Puede *denunciarse en cualquier tiempo*; debe hacerse con resolución motivada. 4. Si el sujeto pasivo incumple el Convenio, éste (el Convenio) pierde efecto desde el ejercicio económico siguiente al del incumplimiento. Se requiere de la expedición de una resolución administrativa. 3er. art. añadido: Se rotula: *Fijación de la base imponible por Convenio*. Las condiciones que deben observarse para establecer la base imponible del impuesto a la renta durante el primer año de vigencia son: 1. La existencia de las declaraciones del impuesto a la renta correspondientes a los tres ejercicios económicos inmediatos anteriores al año de la celebración del Convenio. 2. La existencia de actos de determinación firmes y ejecutoriados a cargo del sujeto pasivo (se supone que se refiere a actas de fiscalización). 3. Existencia de resoluciones administrativas y sentencias judiciales, firmes y ejecutoriadas. 4. Existencia de capital propio y ajeno del sujeto pasivo o el monto de sus ventas. 5. La rentabilidad de actividades competitivas de otros sujetos pasivos. 6. Otros elementos de juicio. 4to. art. añadido: Se rotula: *Efectos del Convenio*. Que son: 1. El Convenio legalmente celebrado constituye una *determinación de obligaciones tributarias definitiva y firme*, por cuya razón el sujeto pasivo no puede ser fiscalizado. 2. La base imponible que se establece en el Convenio *sólo tiene efectos tributarios*. 3. Luego de celebrado el Convenio, el sujeto pasivo está obligado a presentar periódicamente las declaraciones del impuesto a la renta y debe cumplir con las formalidades que se le exige por la ley y los reglamentos. 4. El sujeto pasivo que celebra un Convenio se libera de pagar anticipos del impuesto a la renta. 5. Toda adquisición de activos fijos realizada por el sujeto pasivo firmante del Convenio, durante el lapso de su vigencia, debe comunicarse al Director General de Rentas. 6. El pago del impuesto convenido debe realizarse en tres cuotas iguales de vencimiento el 31 de marzo, el 31 de julio y el 31 de octubre de cada año de vigencia del Convenio. 5to. art. añadido: Se rotula: *Formalidades del Convenio*. Debe ser suscripto por el Director General de Rentas o por un funcionario delegado y por el representante legal del sujeto pasivo" (ob. cit., ps. 365 a 367).

públicamente la validez y eficacia del sistema como así también de los actos administrativos que se han celebrado por altos funcionarios con tal sustento, agregando: "La 'amigable composición del tributo' que antaño constituía la finalidad más apropiada del *accertamento* tributario, no parece tener vigencia en la actualidad debido a que la naturaleza *ex lege* de la obligación tributaria debe prevalecer sobre la voluntad de las partes mediante una simple convención; probablemente este sistema convencional contribui(rá) a la degradación absoluta de la determinación como acto serio que genera derechos y obligaciones" (19).

En la República de Guatemala el Código Tributario además de contemplar la celebración de convenios de pago entre la Administración y los contribuyentes habilita como posible la figura de la transacción, claro está que sólo para determinados tributos (20). Añaden al respecto Carlos Enrique Sandoval Vázquez y Otros: "Es importante destacar, que la celebración de estos convenios o transacciones, se realizan posteriormente a que el impuesto haya sido determinado. Basados en las propias normas tributarias, únicamente es a través del desarrollo del proceso administrativo entre el contribuyente y la Administración Tributaria, (que) se puede establecer la cantidad determinada y sujeta a pago, descartando la hipótesis que se pueda celebrar un acuerdo o transacción entre la Administración y administrado, tendiente a la especificación de los elementos de hecho necesarios para la determinación del monto debido a título de tributo" (21).

En el caso de Perú, según lo señala el profesor Guillermo Grellaud Guzman, no existe la institución del concordato, por lo cual "sólo caben dos posibilidades a saber: que la Administración tributaria acepte las objeciones formuladas por el deudor o que éste acepte la determinación administrativa o de lo contrario, inicie el procedimiento contencioso tributario presentando el recurso de impugnación correspondiente" (22).

(19) GARCÉS MOREANO, Rodrigo; TAMAYO RUBIO, Raúl y SÁNCHEZ CAICEDO, Jorge: *Facultades de la Administración en materia de determinación tributaria*, ob. cit., p. 375.

(20) SANDOVAL VÁZQUEZ, Carlos Enrique; GÓNZALEZ DE VERNAL, Solange Maribel; y TOBAL ALVARADO, Israel: *Facultades de la Administración en materia de determinación tributaria*, Relato Nacional por Guatemala a las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Montevideo, Uruguay, en diciembre de 1996, Anales de las Jornadas, Tomo de Relatos Nacionales, ps. 419 y ss., en particular ps. 433 y ss.

(21) SANDOVAL VÁZQUEZ, Carlos Enrique; GÓNZALEZ DE VERNAL, Solange Maribel; y TOBAL ALVARADO, Israel: *Facultades de la Administración en materia de determinación tributaria*, p. 433.

(22) GRELLAUD GUZMÁN, Guillermo: *Facultades de la Administración en materia de determinación tributaria*, Relato Nacional por Perú a las XVIII Jornadas Latinoameri-

Respecto de la República de Venezuela, da cuenta el profesor José Andrés Octavio que pueden considerarse "admisibles los acuerdos entre la Administración y los contribuyentes, para la especificación de los elementos de hecho necesarios para la determinación, con sujeción a las normas legales que lo autoricen y regulen", agregando: "(P)ensamos que estos procedimientos son admisibles de manera general, bien para determinado tipo de contribuyentes, o bien para casos particulares que llenan las condiciones prefijadas, todo ello conforme a las correspondientes normas legales" (23).

3. La transacción en la Argentina

3.1. La doctrina

En lo que hace a la doctrina nacional, el maestro Carlos M. Giuliani Fonrouge, en su hora, indicó que la transacción carece de aplicación en el Derecho Tributario por estar prohibida en virtud del art. 841, incs. 2 y 3 del Código Civil (24). A ello cabe responder que, de todos modos,

canas de Derecho Tributario, celebradas en Montevideo, Uruguay, en diciembre de 1996, Anales de las Jornadas, Tomo de Relatos Nacionales, ps. 495 y ss., en particular p. 526.

(23) ANDRÉS OCTAVIO, José: *Facultades de la Administración en materia de determinación tributaria*, Relato Nacional por Perú a las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Montevideo, Uruguay, en diciembre de 1996, Anales de las Jornadas, Tomo de Relatos Nacionales, ps. 589 y ss., en particular p. 601.

(24) GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Derecho Financiero*, 6ª edición, Volumen I, Título Tercero: "Doctrina de la tributación", Capítulo V: "Extinción de la obligación tributaria", parágrafo 2: "Otros medios de extinción", ps. 601 y ss., en particular p. 601, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1997. El Código Civil, en su Libro Segundo: "De los derechos personales en las relaciones civiles", Sección Primera, Parte Primera: "De las obligaciones en general", Título XIX: "De las transacciones", por el art. 832 dispone: *La transacción es un acto jurídico bilateral, por el cual las partes, haciéndose concesiones recíprocas, extinguen obligaciones litigiosas o dudosas*. A su vez, por el primer enunciado del art. 835 se establece: *Las transacciones deben interpretarse estrictamente*. Seguidamente, en el Capítulo I: "De los que pueden transigir", se consigna dentro de sus dispositivos: Art. 841.- *No pueden hacer transacciones: 1º ...; 2º Los colectores o empleados fiscales de cualquier denominación en todo lo que respecta a las rentas públicas; 3º Los representantes o agentes de personas jurídicas, en cuanto a los derechos y obligaciones de esas personas, si para la transacción no fuesen legalmente autorizados; 4º ...* Mientras que en el Capítulo II: "Del objeto de las transacciones", el art. 844 preceptúa: *Las cosas que están fuera del comercio, y los derechos que no son susceptibles de ser materia de una convención, no pueden ser objeto de transacciones*. En el campo de la doctrina del Derecho Civil, y comentando el art. 841 del apuntado Código de fon-

la aludida prohibición contenida en el Código de fondo —si fuera éste el único obstáculo para su adopción—, en tanto el derecho común por nuestro ordenamiento constitucional no tiene rango superior a la ley ordinaria, bien podría removerse mediante un nuevo dispositivo legal sancionado por el Congreso acogiendo el instituto en el orden federal, caso en el cual la norma civil solo representaría un valladar respecto a lo que pudieran predicar sobre el punto las legislaturas provinciales, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o los municipios de provincia; ello, en tanto se entienda que los derechos locales se encuentran subordinados a las regulaciones de fondo, postura que se ha ido debilitando, gradualmente, en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (25).

do, se ha señalado que la prohibición sentada en el inc. 2, para los colectores de rentas públicas, ha desaparecido de los proyectos de reforma integral del Código Civil (LLAMBIAS, Jorge Joaquín —Director—: *Código Civil Anotado. Doctrina - Jurisprudencia*, Tomo II-A: "Obligaciones en general. Extinción de las Obligaciones", reimpresión, Parte Segunda: "Extinción de las obligaciones", Título XIX: "De las transacciones", Capítulo I: "De los que pueden transigir", ps. 820 y ss., en particular ps. 823 y ss., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1989); asimismo se ha dicho que: "La Nación, las provincias y municipalidades no pueden transigir, por lo menos en principio, cuando actúan como poder público, ya que en ese carácter sus bienes se hallan fuera de comercio" (SALAS, Acdeel Ernesto: *Código Civil y Leyes Complementarias Anotados*, 2ª edición actualizada, Parte Segunda: "Extinción de las obligaciones", Título XIX: "De las transacciones", Capítulo I: "De los que pueden transigir", ps. 422 y ss, en particular p. 423, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1999); e, igualmente que: "El Código Civil ha consagrado la prohibición de que los representantes del Estado —*lato sensu*— transijan respecto a los asuntos de interés público, que están fuera del comercio, pero se conviene en que no alcanza la prohibición a los actos en que el Estado actúa como sujeto de derecho privado, salvo, claro está, que el órgano carezca de competencia para hacerlo" (BELLUSCIO, Augusto C —Director—: *Código Civil y leyes complementarias. Comentado, anotado y concordado*, Tomo 3: "Artículos 574 a 895", 2ª reimpresión, ps. 721 y ss., en particular p. 723, Editorial Astrea, Buenos Aires, 1994); y, con otro matiz, sobre la transacción por tales agentes, se puntualizó que: "Dichos funcionarios no pueden en virtud de su carácter transigir sobre los bienes del Estado, pero una vez consentida la transacción por el organismo administrativo correspondiente pueden ser autorizados para formalizar la transacción con la contraparte" (BUERES, Alberto J. —Director—: *Código Civil y normas complementarias. Análisis doctrinario y jurisprudencial*, Tomo 2B: "Artículos 724/978 Parte General. Obligaciones", Parte II: "Extinción de las obligaciones", Título XIX: "De las transacciones", Capítulo I: "De los que pueden transigir", parágrafo: "Art. 841", subparágrafo 2: "Transacciones de los representantes del Estado Nacional provincial o municipios", ps. 281 y ss., en particular ps. 281 y 282, Editorial Hammurabi, Buenos Aires, 1998).

(25) CASÁS, José Osvaldo: *Gravitación del Derecho Civil sobre el Derecho Tributario Provincial en la Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la República Argentina*, Doctrina Tributaria Errepar, Tomo XIII, ps. 293 y ss.

También se ocupó expresamente del tema el profesor Rafael Bielsa, señalando que: "En derecho fiscal la transacción es excepcional, pues ella implica la renuncia parcial de un derecho que se cuestiona y cuyo reconocimiento sería dudoso en contienda judicial. En el derecho civil ninguna cuestión se presenta, pues las partes pueden, en caso de litigio o duda, hacerse concesiones recíprocas, como dice el Código de la materia (art. 832). Pero los créditos fiscales se fundan en la ley y se determinan por un procedimiento administrativo dirigido precisamente a establecer su certeza y legitimidad. Además, la obligación fiscal es de orden público. Sin embargo, se admite la transacción en algunos casos en que se trata de penas fiscales aplicadas en virtud de una ley de interpretación cuestionada, o cuando la imputabilidad del contribuyente no aparece clara, y este se dispone a su defensa judicial si no se modera la pretensión de la Administración fiscal. La transacción debe ser bien fundada"; añade seguidamente: "La composición se parece a la transacción en que también mediante ella se evita una controversia judicial, pero su objeto es determinar nuevamente la obligación fiscal, a diferencia de la transacción en la que los derechos y obligaciones están determinados, pero no se tiene la necesaria seguridad jurídica de éxito en la controversia judicial. Dicho de otro modo: mejor es algo seguro que perderlo todo: *Melius est pauca dividere quam totum perdere*"; finalizando: "La transacción y la composición fiscal implican en cierto modo novación, pero —a diferencia de la novación civil— no extinguen las obligaciones accesorias. También se trata, en ambos casos, de obligaciones no nulas o irregulares, pues si lo fuesen lo que corresponde es revocarlas administrativamente, o bien anularlas en juicio" (26).

Por su parte, el profesor Dino Jarach comienza su argumentación en los siguientes términos: "Desde el punto de vista técnico del derecho tributario, el principio sobre el que se sustenta la autonomía dogmática es esencialmente el siguiente: la relación jurídica tributaria nace *ex lege*, por voluntad de la ley, tomando como base la existencia de determinados hechos que tienen eficacia, esto es, son generadores de obligaciones, no porque se atribuya poder creador de la relación jurídica tributaria a las personas que dan nacimiento a los hechos, sino simplemente porque la ley toma esos hechos como supuestos de las obligaciones. Su efectiva existencia y las consecuencias legales que se les atribuyen no nacen de la voluntad de quienes realizan estas actividades, sino exclusivamente de la ley; y no solamente no pueden ellos crear o no el efecto tributario, sino que tampoco pueden influir sobre él, que es únicamente consecuencia de

(26) BIELSA, Rafael: *Compendio de Derecho Público: Constitucional, Administrativo y Fiscal*, Tomo III: "Derecho Fiscal", Capítulo III: "La obligación fiscal", parágrafo 3: "Extinción de la obligación", subparágrafo 2: "Diversos modos de extinción", puntos: "Transacción" y "Composición", ps. 90 y 91, distribuidor Roque Depalma Editor, Buenos Aires, 1952.

la voluntad de la ley, porque de otra manera escaparían al principio básico de que es la apreciación propia del legislador la que establece cuáles son las consecuencias tributarias de una determinada actividad. Todos los principios constitucionales ... limitan este arbitrio del legislador; pero mientras el legislador actúa dentro del marco constitucional, es la ley y sólo ella la que hace nacer las consecuencias tributarias, y lo hace de acuerdo con el principio y el poder fiscal inherente a la propia esencia del Estado, como una de sus prerrogativas de soberanía" (27).

Partiendo de las premisas antecedentes, el mismo autor ha argumentado que en el *concordato tributario* —tal cual se había desarrollado en Italia—, la determinación requiere el concierto de la voluntad administrativa y de la voluntad de los contribuyentes. Al respecto, hace hincapié en que la pretensión fiscal del Estado, en cuanto derecho-deber de la Administración, no puede admitir renunciaciones como ocurre en una transacción lisa y llana. Así entonces, descartando que el Fisco decline siquiera parcialmente de sus pretensiones, para salvar el instituto cuando se discute la verificación o la cuantía de los presupuestos fácticos que inferidos por vía presuntiva darán nacimiento a la obligación tributaria gravitando en el *quantum* de la prestación, sostiene que: "... el concordato puede compararse a otra institución del derecho privado (no a la transacción), esto es, al contrato de *accertamento*, que puede sustituir una acción judicial, por ejemplo la acción *finium regundorum*, es decir, la acción para determinar los lindes entre propiedades limítrofes cuando no existe certidumbre sobre el límite exacto"; agregando: "Sí ni el título ni los antecedentes de aquel nada dicen y hay que delimitar las propiedades de dos dueños colindantes, esta determinación, si se hace contractualmente, siempre adquiere un carácter en cierto modo transactivo, porque los hechos no inciertos y no se puede llegar a una conclusión sino mediante un acuerdo de voluntades"; para finalizar: "De la misma manera, en el concordato tributario el acuerdo del contribuyente no significa transar sobre la pretensión fiscal, porque se trata de determinar mediante acuerdo cuál es la verdadera obligación que por ley corresponde, cuando los hechos no son susceptibles de una determinación más exacta" (28).

A su vez, nuestro maestro, el doctor Juan Carlos Luqui, puso énfasis en que "la obligación tributaria nace por la sola voluntad del Estado, porque es él quien posee el *imperium* para someter la voluntad particular con

(27) JARACH, Dino: *Curso Superior de Derecho Tributario*, edición nueva actualizada, Capítulo VI: "Naturaleza e interpretación de las normas tributarias sustantivas", punto 4: "Relaciones entre derecho tributario material y derecho privado", ps. 283 y ss., en particular p. 286, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969.

(28) JARACH, Dino: *Curso Superior de Derecho Tributario*, ob. cit., Capítulo IV: "Relación jurídica tributaria", punto 2: "La relación jurídica tributaria como relación de derecho y no de poder", ps. 157 y ss., en particular ps. 166 y 167.

la imposición tributaria" (29), lo que, en igual línea de razonamiento, ha permitido reiterar a la Corte Suprema de Justicia de la Nación, casi sin matices (30), entre otras causas, en: "*Sociedad Anónima Luis Magnasco y Compañía contra la Provincia de Buenos Aires, sobre devolución de sumas*

(29) LUQUEI, Juan Carlos: *Las garantías constitucionales de los derechos de los contribuyentes*, ps. 23 y ss., parágrafo B): "La legalidad", punto 9, ps. 34 y ss., en particular p. 34, en *Derecho Constitucional Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993.

(30) Existen dos familias de fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los cuales se relacionaron los tributos, su aplicación, o sus consecuencias, con modalidades consensuales o acuerdos bilaterales con participación del contribuyente y/o administrado. La primera se ha desarrollado intentando poner un límite a la retroactividad de la legislación tributaria y, particularmente, a la eliminación hacia el pasado de dispensas fiscales otorgadas con base convencional. Así, en la causa: "*S.A. Compañía Frigorífica Swift de La Plata v. Comisión de Fomento de Villa Gobernador Gálvez*" (Fallos: 258:208), sentencia del 22 de abril de 1964, se debatió si un convenio suscripto entre el ente comunal y la Compañía por el cual se había fijado por un lapso de diez años un monto fijo mensual en concepto de contribución única en lugar de los distintos tributos locales, próximo a expirar, pudo ser dejado sin efecto por las nuevas autoridades municipales, las que intimaron a la empresa al pago de las diferencias entre lo abonado en virtud del referido convenio y lo que correspondía de acuerdo a las ordenanzas respectivas para la generalidad de los contribuyentes, sobre todo respecto del impuesto de abasto. Sostuvo la actora, en lo fundamental, la plena validez de ese acuerdo, su obligatoriedad y la imposibilidad de su anulación unilateral, agregando, además, que los pagos efectuados la liberaban de cualquier exigencia de tipo fiscal ajena a lo pactado, pretensiones que puso bajo la garantía de los arts. 17 y 18 de la Constitución Nacional. El Alto Tribunal señaló en dos de sus considerandos: "1°) Que la doctrina constitucional admite que, a diferencia de otros poderes estatales insusceptibles de convención —Fallos: 172:21 y otros— la facultad de imponer tributos puede ser objeto de razonable limitación contractual y legal — WILLOUGHBY, *Principles*, pág. 515 y sigtes.; CORWIN, *The Constitution of the United States*, pág. 350 y sigtes.; GONZÁLEZ, J. V., *Manual*, pág. 446 y sigtes.; Fallos: 252:219—... "5°) Que, por lo que al caso interesa, cabe concluir ... que la anulación de un convenio en materia impositiva, a escaso término del vencimiento del plazo decenal de su vigencia y con base esencial en la inenajenabilidad absoluta del poder impositivo y en la igualdad constitucional, no parece fundada. En todo caso, habida cuenta que el particular interesado ha podido, a falta de prohibición explícita local sobre el punto, estimarse exonerado de los tributos requeridos con el pago practicado, resulta aplicable la doctrina del efecto liberatorio del pago en materia fiscal, tal como ella ha sido elaborada por esta Corte —Fallos: 237:556 y sus citas—. Porque es fundamento de esta doctrina que el error en cuanto a la corrección del ejercicio de sus propias y exclusivas atribuciones por parte de las autoridades receptoras de los impuestos, no perjudican al contribuyente, en tanto no haya mediado dolo o culpa grave equiparable por parte de éste". Dentro de los autores citados en el pronunciamiento se encuentra Joaquín V. GONZÁLEZ, quien en su obra: *Manual de la Constitución Argentina*, editada inicialmente en 1887, en la Segunda Parte: "Del Gobierno de la Nación", Capítulo XVI: "Atribuciones del Congreso (continuación)", parágrafo I: "Leyes de organización y progreso", punto

pagadas por contribución territorial" (31), sentencia del 28 de noviembre de 1932, que: "Los impuestos no son obligaciones que emergen de los contratos: su imposición y la fuerza compulsiva para el cobro son actos de gobierno y de potestad pública", concepto reiterado en la causa: "*Don Manuel Manrique y otros contra la Provincia de Buenos Aires, sobre devolución de dinero. (Impuesto a la herencia)*" (32), sentencia del 24 de sep-

440: "Leyes protectoras", al referirse al ejercicio por parte del Congreso de las atribuciones que le confiere la "Cláusula del Progreso", "Cláusula de la Prosperidad" o, "Cláusula del Desarrollo", hoy art. 75 inc. 18 de la Constitución, señala: "En cuanto a las concesiones onerosas o remuneratorias, siendo verdaderos contratos entre el Estado y los concesionarios, debe limitarse el derecho de legislar, sólo por el tiempo de la obligación estipulada; y para hacer válidos los actos suscriptos por el Estado, deben concurrir todos los caracteres que definen una ley, que es por la cual se realiza la concesión", comprendiendo dentro de ellas las "exenciones de derechos", es decir "tributos", en la terminología constitucional (conf. ob. cit., 2ª edición, ps. 445 y ss., en particular p. 446, Ángel Estrada y Cía S.A., Buenos Aires, 1983). La segunda familia de pronunciamientos abordó la situación que se suscitaba frente a la suspensión o eliminación de beneficios de la promoción industrial. Sobre tal asunto, en la causa: "*S.A. Metalmecánica, C. I. v. Nación Argentina*" (Fallos: 296:672), sentencia del 23 de diciembre de 1976, a fin de resolver la defensa de la prescripción opuesta por el Estado, se trató de caracterizar el régimen de promoción de la industria automotriz que se materializaba, fundamentalmente, en beneficios tributarios. Se dijo al respecto que el plexo estaba conformado, en primer lugar, por la legislación de fondo; luego, por decretos reglamentarios —una y otros de alcance general abstracto— y, por último, por actos administrativos individuales. Se agregó que entre estos los había de carácter unilateral y bilateral, según que la expresión de voluntad correspondiera a uno o a dos sujetos de derecho: la Administración Pública, en el primer caso, y ésta y el administrado, en el segundo. Más adelante se sostuvo que la voluntad del interesado debía manifestarse para la incorporación al régimen; pero desde el momento en que ésta era aceptada, otra voluntad, la de la Administración Pública, en conjunción con aquélla, daba nacimiento al acto administrativo que resultaba de ese modo bilateral en su formación y también en sus efectos: en su formación, porque el pedido del interesado de acogerse al referido régimen era un presupuesto esencial de su existencia; y en sus efectos, porque originaba los respectivos derechos y obligaciones emergentes de esa concurrencia de voluntades. Se concluyó, por tanto, que: "Si se pretendiera equiparar lisamente a un contrato el acto administrativo que se estudia, es posible que se hallaran diferencias; sin embargo, según el ... concepto de la Corte, no es preciso que la equivalencia sea perfecta, sólo basta con probar que se está ante una acción de daños y perjuicios que tiene su causa eficiente y generadora en un acto jurídico bilateral y en el incumplimiento que se atribuye al Estado de obligaciones contraídas, para encuadrar el caso en el art. 4023 del Código Civil" referente a la prescripción decenal de la acción por responsabilidad de origen contractual, descartando la aplicación de la prescripción corta, por responsabilidad extracontractual, entonces de un año (hoy de dos), que regula el art. 4037 del mismo Código de fondo para el segundo supuesto, esto es, cuando se origina en hechos civilmente ilícitos.

(31) Fallos: 167:5.

(32) Fallos: 152:268.

tiembre de 1928, con cita de Gray, *Limitaciones al poder de tasar*, n° 1830 (doctrina que también se hizo presente, entre otros muchos pronunciamientos, in re: "S.A. Ford Motor Argentina v. Dirección Nacional de Aduanas" (33), sentencia del 15 de septiembre de 1972).

En la primera edición de su clásico *Curso*, el profesor de la Universidad Nacional de Córdoba, académico Héctor B. Villegas, consideró la transacción una "riesgosa forma de extinguir obligaciones tributarias no admitida por nuestro derecho positivo" (34), abandonando gradualmente el tratamiento del instituto en las posteriores ediciones, hasta la desaparición completa de toda referencia al mismo (35).

El *Anteproyecto de Código Tributario de la Administración Federal de Ingresos Públicos*, presentado a la comunidad académica argentina por el titular del organismo recaudador, licenciado Carlos A. Silvani, en abril de 1999, en el Libro Primero: "La obligación tributaria", Título V: "Extinción de la obligación tributaria", Capítulo III: "Transacción", disponía: *Artículo 69: Alcance y condiciones de validez. La transacción sólo se admitirá en cuanto a los hechos y su prueba y no respecto al significado de la norma aplicable o al monto del tributo y sus accesorios. El consentimiento de la Autoridad de Aplicación deberá ser expresado por escrito por el funcionario de máxima jerarquía y estará sujeto a las siguientes condiciones de validez: 1°) Debe estar fundado; 2°) Deben constar los dictámenes coincidentes y favorables del servicio jurídico permanente y del máximo órgano de asesoramiento técnico; 3°) La transacción no podrá originar desembolsos a cargo de la Autoridad de Aplicación. Artículo 70: Facultad del Poder Ejecutivo. Facúltase al Poder Ejecutivo para que, en situaciones de excepción debidamente justificadas pueda hacer arreglos con el fin de asegurar la cancelación de deudas tributarias pendientes. Esta facultad solo comprende los actos jurídicos que consolidan, actualizan o perfeccionan el crédito fiscal sin afectar su integridad e indisponibilidad. Dichos arreglos no impedirán el ejercicio de las acciones contravencionales y penales que pudieren corresponder* (36).

(33) Fallos: 283:360.

(34) VILLEGAS, Héctor B.: *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 1ª edición, Capítulo IX: "Derecho Tributario Material", parágrafo 12: "Extinción de la obligación tributaria", p. 164, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1972.

(35) VILLEGAS, Héctor B.: *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 8ª edición, Título Tercero: "Derecho Tributario. Parte General", Capítulo XI: "Derecho Tributario Material", parágrafo D): "Extinción de la obligación jurídica tributaria principal", ps. 375 y ss., Editorial Astrea, Buenos Aires, 2002.

(36) CÓDIGO TRIBUTARIO DE LA REPÚBLICA ARGENTINA - ANTEPROYECTO DE LEY, *Criterios Tributarios*, Revista de la Asociación Mutual Federal de Empleados de la Dirección General Impositiva, Año XIV, n° 129, ps. 7 y ss., en particular p. 36. En líneas ge-

En este contexto, un aporte innovador, favorable a la admisión de medios alternativos para la resolución de conflictos tributarios, fue el efectuado en nuestro ámbito, en el año 1992, por Susana Camila Navarrine y Rubén O. Asorey, quienes propiciaron el uso del *arbitraje* (37), a cuyo efecto enfatizaron que tal modalidad se vería favorecida por los procesos de integración económica, los fenómenos de doble imposición internacional, la fijación de valores de transferencia de bienes y servicios, y la limitación connatural del poder impositivo de cada Estado, brindando, a su vez, la posibilidad de dar intervención a una magistratura totalmente independiente de las partes y con especialización técnica (38).

Más recientemente, se han ocupado de *La negociabilidad de la materia tributaria* Federico M. Palavecino y Ana G. Isola (39) quienes, luego

nerales, si bien las disposiciones transcritas merecen hacer capítulo aparte, el Anteproyecto de la AFIP fue objeto de severas críticas desde los más diversos ámbitos. En tal sentido tuvimos oportunidad de suscribir una declaración, de tono fuertemente crítico a la iniciativa, junto a profesores titulares regulares de Finanzas y Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, la que lleva fecha 10 de junio de 1999 (cfr. Jurisprudencia Argentina, n° 6.150, ps. 23 y ss., ejemplar del 14 de julio de 1999; Doctrina Tributaria Errepar, Tomo XX, ps. 375 y ss.; Suplemento "Actualidad" La Ley, n° 151, ps. 3 y ss., ejemplar del 10 de agosto de 1999; Impuestos, Tomo LVII-B, ps. 2468 y ss.; Periódico Económico Tributario, Tomo 1999, ps. 723 y ss., entre otros).

(37) NAVARRINE, Susana Camila y ASOREY, Rubén O.: *Arbitraje. Jurisdicción Arbitral en Controversias con el Estado. Proceso Arbitral en Cuestiones Tributarias*, La Ley S.A., Buenos Aires, 1992.

(38) NAVARRINE, Susana Camila y ASOREY, Rubén O.: *Arbitraje. Jurisdicción Arbitral en Controversias con el Estado. Proceso Arbitral en Cuestiones Tributarias*, ob. cit., "Prólogo", ps. VII y VIII. Los autores consignan: "Creemos que la técnica del *juicio arbitral*, organizado por las leyes procesales del Código Procesal de la Nación y las de las Provincias, es la más aconsejable para intervenir, en el *orden interno*, en el juzgamiento de: -Cuestiones de precios de transferencias (*transfer pricing*), materia de escaso desarrollo actual en nuestro país pero de seguro futuro; - Convenios de Promoción Industrial; -Convenios para evitar la doble imposición interna; -Cuestiones vinculadas con la valoración de servicios y de mercaderías, especialmente en el campo del derecho aduanero; -Contencioso-tributario donde la relación procesal de las partes (Estado y contribuyentes) es de igualdad y admite el compromiso arbitral. En el *orden internacional* la prórroga de jurisdicción a favor del 'arbitraje extranjero', institucionalizado, será la solución para el juzgamiento de: -Convenios para evitar la doble imposición internacional; -Todas las cuestiones que surjan como consecuencia de la integración económica de los países formando mercados comunes; -Prestaciones intencionales de servicio; -Transacciones internacionales" (cfr. ob. cit., Capítulo V: "Adopción del régimen de arbitraje en el ámbito del derecho tributario argentino", punto 5: "Las cuestiones tributarias son materia arbitrable", ps. 56 y ss., en particular p. 58).

(39) PALAVECINO, Federico M. e ISOLA, Ana G.: *La negociabilidad de la materia tributaria*, Impuestos, Tomo LVII-B, ps. 2384 y ss.

de tratar los conflictos y de sus diversas modalidades de resolución, institucionales y no institucionales, se refieren a la “negociación a nivel estatal” entre el Estado Nacional y las provincias, entre los órganos de gobierno de la Nación y dentro del órgano legislativo nacional, para luego pasar revista a las “obligaciones tributarias contractuales”; a la “negociación entre la Administración recaudadora y los sujetos pasivos de la recaudación”; y a la “negociación entre contribuyentes”. Dentro de las conclusiones a que arriban estos autores, en lo que aquí interesa, corresponde referir aquellas en las que se sostiene: “... 4. Todo conflicto puede ser resuelto por el proceso amplio y flexible de la negociación; incluso en materia tributaria, en que la comunicación, percepción y disponibilidad del derecho de las partes se halla muy limitado. 5. Si bien la negociación toma a la licitud e ilicitud como un elemento del contexto, al cual puede o no observar; no cabe prejuzgar que por el principio de indisponibilidad del interés público toda negociación sobre el tema tributario no se adecua a derecho, ya que incluso en esta materia existen alternativas negociables lícitas... 8. La Administración recaudadora no puede negociar con los contribuyentes salvo que cuente con una delimitada y específica autorización legal. A pesar de ello, existen ocasiones en que dichos acuerdos —generalmente en forma tácita— se realizan. 9. Las obligaciones tributarias pueden nacer de una ley o de un contrato. El contrato deberá ser realizado con el Poder Legislativo o con el órgano recaudador si cuenta con una delimitada autorización legal...” (40).

Finalmente, en nuestro medio, Norma E. Mendes Simoes y Fernando M. Pierri, se han ocupado de *La mediación fiscal* (41), como una forma alternativa de resolución de conflictos que recomiendan por ser más económica y ágil que la vía judicial tradicional. La caracterizan como un medio voluntario —ya que las partes son libres de participar o no—, confidencial, imparcial y flexible; y la proponen, en sus conclusiones, por entender que se adecua a las tendencias conciliatorias que limitan la discrecionalidad unilateral de la Administración a través de la participación activa del contribuyente (42).

3.2. La legislación

En el Derecho Tributario sustantivo federal argentino la recepción del instituto de la transacción ha sido muy limitada.

(40) PALAVECINO, Federico M. e ISOLA, Ana G.: *La negociabilidad de la materia tributaria*, ob. cit., ps. 2394 y 2395.

(41) MENDES SIMOES, Norma E. y PIERRI, Fernando M.: *La mediación fiscal*, Impuestos, Tomo 2002-A, ps. 3 y ss.

(42) MENDES SIMOES, Norma E. y PIERRI, Fernando M.: *La mediación fiscal*, ob. cit., ps. 8 y 9.

La Ley de Procedimientos Tributarios (43), dentro de la determinación de oficio, ha incorporado un precepto que, más que transacción, importa un allanamiento del responsable a la pretensión del Fisco en sede administrativa. Así, en la ley n° 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones), Título I, Capítulo III: "Determinación y percepción de impuestos", el último párrafo del artículo 17, sobre procedimiento y determinación de oficio, consagra: *No será necesario dictar resolución determinando de oficio la obligación tributaria si —antes de ese acto— prestase el responsable su conformidad con las impugnaciones o cargos formulados, la que surtirá entonces los efectos de una declaración jurada para el responsable y de una determinación de oficio para el Fisco* (44).

También en el plexo normativo aludido se establece, por el art. 113, que el Poder Ejecutivo Nacional está facultado para disponer por el término que considere conveniente, con carácter general y para determinadas zonas o radios, la exención total o parcial de multas, accesorios por mora, intereses punitivos y cualquier otra sanción por infracciones relacionadas con todos o cualesquiera de los gravámenes cuya aplicación se encuentre a cargo de la AFIP, a los contribuyentes o responsables que regularicen espontáneamente su situación. Por el segundo párrafo del mentado artículo se añade: *Facúltase igualmente al Poder Ejecutivo Nacional para poder acordar bonificaciones especiales para estimular el ingreso anticipado de impuestos no vencidos y para hacer arreglos con el fin de asegurar la cancelación de las deudas fiscales pendientes, así como también para acordar la cesión total o parcial de los derechos sobre la cartera de créditos fiscales provenientes de diferimientos promocionales de impuestos...* (45).

Correlativamente, en el decreto n° 1397/79 (46), el art. 61, con los agregados incorporados por el decreto n° 1387/01 (47), prescribe: *La fa-*

(43) La ley n° 11.683 (t.o. 1998 —según decreto n° 821/98, Anales de Legislación Argentina, Tomo LVIII-C, ps. 2969 y ss.— y sus modificaciones), también denominada Ley de Procedimientos Tributarios, no alcanza a constituir un verdadero código de tal rama jurídica en el orden federal, más allá de recoger una amplia pero imperfecta condensación de principios generales y de regulaciones sustantivas, administrativas, infraccionales y procesales de la materia que, a todas luces, se exhiben insuficientes, y en parte asistemáticas, al haber perdido el hilo conductor que, en algún momento, les confirió armonía.

(44) Anales de Legislación Argentina, Tomo LVIII-C, p. 2974.

(45) Anales de Legislación Argentina, Tomo LVIII-C, p. 2993.

(46) Anales de Legislación Argentina, Tomo XXXIX-C, ps. 2501 y ss.

(47) Anales de Legislación Argentina, Tomo LXI-E, ps. 5605 y ss., en particular p. 5612.

penal, será comunicada a la Procuración del Tesoro de la Nación y al Registro Nacional de Reincidencia y Estadística Criminal y Carcelaria (49).

Estos últimos ejemplos, en cambio, importan en nuestro país la adopción de soluciones que el catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Central de Barcelona, Tulio Rosembuj, ha englobado dentro de lo que ha dado en denominar "actos de consenso", y que desarrolla específicamente bajo los subtítulos "La reparación penal" y "La transacción penal", en cuanto suponen la extinción de la acción pública mediante el pago voluntario por el infractor de una suma de dinero (50).

El Código Aduanero, sancionado mediante la ley 22.415 del año 1981, en su Sección IX: "Tributos regidos por la legislación aduanera", Título II: "Disposiciones Comunes", Capítulo Segundo: "Extinción de la Obligación Tributaria", art. 787, dispone: *En las condiciones previstas en este código, la obligación tributaria aduanera solo se extingue por: a) el pago de lo debido; b) la compensación; c) la condonación; d) la transacción en juicio; e) la prescripción* (51).

En el comentario al apuntado Código, en obra colectiva de Mario A. Alsina, Ricardo Xavier Basaldúa y Juan Patricio Cotter Moine, se advierte que la transacción, si bien es receptada, queda sujeta a dos limitacio-

(49) Anales de Legislación Argentina, Tomo LVII-A, ps. 55 y ss., en particular ps. 56 y 57.

(50) ROSEMBUJ, Tulio: *La transacción tributaria. Discrecionalidad y Actos de consenso*, Capítulo III: "Los actos de consenso. Los acuerdos contractuales. La transacción", ps. 41 y ss., parágrafo 3: "La transacción civil y penal", ps. 48 y ss., subparágrafo 3.2.: "La reparación penal", ps. 51 y ss., Atelier, Barcelona, 2000. En este aspecto, el autor, con nota de Tulkens-van de Kerchove (*La justice penale: justice négociée, justice imposée, justice participative, justice consensuelle*, en Ost van de Kerchove, *Droit négociée, droit imposée*, Bruxelles, 1996) señala: "Aquello que se denomina contrato de adhesión, puesto que el infractor no puede sino aceptar o rechazar la propuesta, exhibe la sustancia de la transacción: es el modo a través del cual la potestad punitiva y el particular excluyen la aflicción acordando la reparación económica, como una forma de extinción del conflicto. Si esto no se verifica la situación aboca al procedimiento judicial que corresponda, pero, sin intervención alguna de elementos ajenos al litigio originado por la infracción. Es preciso recalcar que los mismos hechos que dan causa a la pena, son, si hay acuerdo, fuente de solución del conflicto, atento a lo cual, la composición de la voluntad de las partes aparece determinante. Si el conflicto no se produce es porque la calificación de los hechos nova la pena que previamente le acompañaba, exactamente, como en la transacción" (ob. cit., Capítulo IV: "La transacción en Francia, Bélgica, Italia y los EE.UU.", parágrafo 1: "La Transacción en Francia", subparágrafo 1.5.: "La Transacción Penal", ps. 71 y ss.). Esta obra también fue publicada en nuestro país bajo el título: *La transacción Tributaria. Los Nuevos Procedimientos Tributarios Consensuados*, Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas, Buenos Aires, 2001.

(51) Anales de Legislación Argentina, Tomo XLI-A, ps. 1325 y ss., en particular p. 1514.

nes: "La primera se refiere a que solo se admite la transacción que tenga lugar ante el juez competente, exigencia que concuerda con la prevista en el artículo 838 del Código Civil. Este requisito asegura el conocimiento de los términos de la transacción por parte del juez donde se halla radicada la causa y la posibilidad de la consulta de las actuaciones por los terceros interesados. En segundo lugar, según el régimen que surge del Código Aduanero, la transacción ante los estrados judiciales solo puede llevarse a cabo por decisión del representante legal de la Administración Nacional de Aduanas, que no es otro que el Administrador Nacional (arts. 23, inc. s], y 29). Este requisito asegura la asunción de la responsabilidad correspondiente por parte de la máxima autoridad del organismo aduanero"; añaden los autores: "Mediando estos dos requisitos se considera que en aquellos supuestos donde el resultado de la controversia es incierto no resulta aconsejable que se prosiga el litigio a ultranza, con todos los gastos y riesgos que ello trae aparejado"; para finalizar: "Por cierto que se trata de un modo de extinción al que debe recurrirse en forma excepcional y mediando circunstancias que lo justifiquen, pero el legislador ha estimado que cuando ello tiene lugar la administración debe contar con la posibilidad de ejercer tal modo extintivo" (52).

Algunos autores, teniendo en cuenta que el art. 761 dispone que *Cuando se encomendare al servicio aduanero la aplicación, la percepción u otra función respecto de un tributo con afectación especial y no se previeren todos los recaudos y formalidades para cumplimentarla, se aplicarán supletoriamente las disposiciones de la legislación aduanera* (53), exaltan que en el caso de las importaciones definitivas alcanzadas por el Impuesto al Valor Agregado, la transacción es posible en materia aduanera, siendo difícil argumentar sobre la base del art. 841 del Código Civil para vedar la utilización de tal medio extintivo, conclusión que extienden en relación a Impuestos Internos e Impuesto a las Ganancias (54).

Adelantamos, desde ya, que discrepamos con el desarrollo discursivo precedente por pretender convertir en regla la excepción; pasar por alto las limitaciones que de por sí tiene la transacción en el ámbito aduanero; e intentar sortear, sin brindar argumento alguno, la exigencia contenida en el art. 761 del Código Aduanero cuando alude a *tributos con afectación especial* (sic), siendo que el Impuesto al Valor Agregado, como el Impuesto a las Ganancias y los Impuestos Internos a los Consumos Es-

(52) ALSINA, Mario A.; BASALDÚA, Ricardo Xavier; y COTTER MOINE, Juan Patricio: *Código Aduanero. Comentarios - Antecedentes - Concordancias*, Tomo VI, ps. 149 y ss., en particular p. 156, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1990.

(53) *Anales de Legislación Argentina*, Tomo XLI-A, p. 1513.

(54) MENDES SIMOES, Norma E. y PIERRI, Fernando M.: *La mediación fiscal*, ob. cit., p. 7.

pecíficos son, en sustancia, *contribuciones coparticipables*, que deben ser encuadradas dentro de las aludidas en el art. 75, inc. 2 de la Constitución Nacional (55), a diferencia de aquellas a que alude el inciso siguiente, del mismo artículo, del Estatuto Supremo, en tanto recursos con *asignaciones específicas* (56).

4. La transacción en los países europeos miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario

El Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, constituido el 4 de octubre de 1958, en ocasión de celebrarse las Segundas Jornadas Latinoamericanas en la Ciudad de México, se enriqueció, décadas más tarde, por la incorporación al mismo de Portugal y España, a partir de las XII Jornadas de Bogotá, Colombia, de 1985, y de Italia, desde las XXV Jornadas de Caracas, Venezuela, de 1991.

La circunstancia descripta y los fuertes vínculos también recreados por las sucesivas Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios que se llevaron a cabo en diez oportunidades desde 1966 hasta 1984, justifican efectuar una breve referencia a los enfoques doctrinales de los apuntados países.

También es dable destacar que, en el caso particular de la Argentina, el pensamiento de los autores italianos encontró un magnífico embajador y difusor en la persona y en las enseñanzas desarrolladas por el Profesor Dino Jarach durante más de medio siglo en las Universidades de este medio (57).

(55) El art. 75, inc. 2, en su primer párrafo, establece como atribución del Congreso: *Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables.*

(56) El art. 75, inc. 3, determina que corresponde al Congreso: *Establecer y modificar asignaciones específicas de recursos coparticipables, por tiempo determinado, por ley especial aprobada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara.*

(57) El profesor Dino Jarach nació en Milán en 1915, se doctoró en Jurisprudencia en la Universidad de Turín en 1935, siendo asistente desde el año siguiente del profesor Benvenuto Grizziotti en la Universidad de Pavía. Fue jefe de redacción de la *Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze* (1937-1938). Cumplió funciones como adjunto del profesor P. J. A. Adriani en la oficina de *Documentación Fiscal Internacional* creada en Ámsterdam, Holanda, en 1939, por la *International Fiscal Associa-*

Cabe añadir, realizada la anterior delimitación, que el interés se ciñe respecto de estos institutos alternativos de resolución de conflictos a Italia y España, en tanto, en el caso de Portugal los actos de consenso tributario no han alcanzado, en general, desarrollo (58).

En Italia, más allá de las sucesivas reformas legislativas sobre el punto, se ha desarrollado una trascendental polémica en torno a la naturaleza de *l'accertamento con adesione del contribuente (o concordato)*, constituyendo un clásico al respecto el ensayo que escribiera en el año 1938 el maestro de la Escuela de Pavía Benvenuto Griziotti (59). Conforme a

tion (1939-1940). A partir del año 1941 ejerció la docencia como profesor contratado por la Universidad Nacional de Córdoba, República Argentina, donde se desempeñó al frente de las cátedras de Finanzas Públicas I y II hasta marzo de 1951. Desde abril de 1951 hasta marzo de 1956, impartió la enseñanza como profesor contratado en el Instituto Tecnológico del Sur (Bahía Blanca, Provincia de Buenos Aires), en las cátedras de Finanzas Públicas y de Derecho Financiero. Desde octubre de 1961 hasta julio de 1974, revistó como profesor de Finanzas Públicas de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, accediendo por concurso, primero al cargo de asociado y luego de titular. En 1973 fue designado profesor titular interino de la cátedra de Finanzas y Derecho Tributario de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires. Por último, coronó sus designaciones académicas como profesor emérito de la última de las Universidades mencionadas (cfr. JARACH, Dino: *Estudios de Derecho Tributario*, Ediciones Cima, Buenos Aires, 1998).

(58) ROSEMBUJ, Tulio: *La transacción tributaria. Discrecionalidad y Actos de Consenso*, edición española, ob. cit., Capítulo III, parágrafo 1: "Los Actos de Consenso. Los Acuerdos Contractuales. La Transacción", p. 41.

(59) GRIZIOTTI, Benvenuto: *Natura ed effetti dell'accertamento e del concordato tributario impugnabilità e termini* (nota al fallo de la Corte de Apelación de Milán del 11 de marzo de 1938, in re: "*Finanza c. Società Immobiliare Piazza Risorgimento*"), en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze*, Año II, n° 4, diciembre de 1938-XVII, Parte Segunda: "Jurisprudencia", parágrafo: "Notas a sentencias y decisiones", ps. 283 y ss. Señala el profesor Dino JARACH: "Para los italianos, el concordato tributario... causa estado; tiene la misma eficacia de un acto de determinación administrativa, por cuanto es un pronunciamiento de la Administración con el consentimiento del contribuyente. Algunos autores sostienen que este consentimiento no es un acuerdo de voluntades; es una simple conformidad, una aceptación y, por tanto, ese acto de concordato es un acto unilateral de la Administración con el consentimiento del particular, para no desvirtuar la naturaleza de los actos administrativos, en una materia como es la tributaria de naturaleza irrenunciable, no transigible. Pero, de todos modos, se admite que es un acto de la Administración pública y se quiere, precisamente por algunos, restar importancia a este consentimiento para acentuar, en cambio, el elemento del acto administrativo de determinación" (cfr. JARACH, Dino: *Determinación Impositiva, Naturaleza, Formas y Efectos*, en *Estudios de Derecho Tributario*, ob. cit., ps. 207 y ss., en particular p. 224).

la postura tradicional, la determinación con adhesión no es en realidad un supuesto de disponibilidad que afecte a la relación jurídico tributaria, y menos aún al crédito, sino sólo importa, ante un acto unilateral e imperativo de la Administración, el consentimiento por parte del contribuyente en términos de aquiescencia sobre cuestiones de hecho —reflejadas en la cuantía de la base imponible— que permitirá definir la magnitud de la hipótesis de incidencia, superando los márgenes de incertidumbre y posibilitando arribar, de modo no controversial, a la obligación debida. Tal procedimiento, valga recalcarlo, no afecta la autoridad o la supremacía de la Administración.

Para otros, en cambio, la participación del contribuyente en el proceso de determinación de los tributos importa aproximarse a la lógica de la transacción contractual o del consenso bilateral, integrado con el concurso de dos voluntades en el que la actividad discrecional de la Administración no puede prosperar sin la aprobación del contribuyente; convergencia lograda mediante concesiones recíprocas en cuestiones de hecho, e incluso —para algunos autores— de derecho. Se trata de un encuentro en el que cada una de las partes de la relación jurídico tributaria renuncia a sus pretensiones de máxima, con contención mutua y sacrificio de sus expectativas, para cerrar así controversias, o componer el conflicto. A este respecto, se señala que el Derecho Público reconoce y admite otros acuerdos, también con un fondo transaccional, como aquellos a que se arriba en materia de expropiación por causa de utilidad pública en el avenimiento sobre la cuantía de la indemnización a pagar por el Estado al propietario.

Sobre el estado de la cuestión en dicho país puede consultarse el difundido manual de Pasquale Russo (60), un ensayo de Francesco Moschetti (61), o el libro de Tulio Rosembuj (62).

(60) RUSSO, Pasquale: *Manuale di Diritto Tributario*, 2ª edición, "Parte Generale", Capítulo VIII: "La determinazione dell'imponibile e la liquidazione dell'imposta. I controlli", Sección IV: "Le procedure e gli atti di accertamento", parágrafo 29: "L'accertamento con adesione del contribuente (o concordato)", ps. 300 y ss., Dott. A. Giuffrè Editore, Milán, 1996.

(61) MOSCHETTI, Francesco: *Las posibilidades de acuerdo entre la administración financiera y el contribuyente en el ordenamiento italiano*, en obra colectiva: *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, Segunda Parte: "Las técnicas transaccionales en el Derecho Tributario: experiencias comparadas", ps. 117 y ss., Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1996.

(62) ROSEMBUJ, Tulio: *La transacción tributaria. Discrecionalidad y Actos de consenso*, edición española, ob. cit., Capítulo IV, parágrafo 3: "La Transacción en Italia", subparágrafos 3.1.: "La Polémica Clásica sobre el Concordato", 3.2.: "La Dificultad del Encaje Clásico sobre el Concordato", 3.3.: "Apuntes de Constitucionalidad", 3.4.: "El Concordato", 3.5.: "La Conciliación", 3.6.: "La Aquiescencia", ps. 75 y ss.

En España, las opiniones doctrinales, en general, son coincidentes al afirmar el dogma de la indisponibilidad de las obligaciones tributarias teniendo en cuenta que las prestaciones de este ámbito son consecuencia de un mandato establecido por ley formal-material —obligación *ex lege*—, esto es, de un vínculo nacido por la ley, para cuyo origen y conformación es totalmente extraña la voluntad de los sujetos aprehendidos en la esfera de sujeción pasiva.

El catedrático de la Universidad de Valencia Juan Martín Queralt pone el acento en que sobre el crédito tributario corresponde predicar su *indisponibilidad*, en tanto se sustrae a la Administración la facultad de efectuar concesiones, como en cambio podrían practicarlas los acreedores privados; ello, en consonancia con lo que prescribe la Ley General Presupuestaria Española al prohibir, no sólo enajenar, sino también gravar y arrendar los derechos de la Hacienda Pública, o conceder exenciones, perdones, rebajas o moratorias, todo ello, claro está, fuera de los casos en que expresamente así lo disponen las leyes respectivas (63).

También el catedrático de la Universidad de Sevilla Fernando Pérez Royo alude a la *inderogabilidad* de las obligaciones tributarias, o *indisponibilidad* de tales situaciones jurídicas subjetivas, descartando que la autonomía de la voluntad pueda operar tanto en el ámbito de los créditos, como en el de las deudas de tal naturaleza, lo cual marca una clara diferencia con las obligaciones convencionales. Sustenta tal conclusión en que en la obligación tributaria se halla presente el interés público a cuyo servicio debe actuar la Administración, agregando: "La ley demanda a la Administración, no simplemente que cobre el tributo, sino que lo haga precisamente de aquél que aparece fijado en la propia ley" y en la cuantía respectiva mediante una gestión reglada, con muy limitado espacio para la discrecionalidad, la más de las veces, sólo aparente (64).

Los catedráticos Eusebio González, de la Universidad de Salamanca, y Ernesto Lejeune, de la Universidad del País Vasco, nos enseñan, al diferenciar la obligación tributaria de la obligación civil, introduciendo al desarrollo de los diversos modos de extinción de unas y otras, que si bien en el ámbito privado tales vínculos nacen y se cancelan al amparo del principio de la autonomía de la voluntad, en el terreno del derecho público no ocurre otro tanto como consecuencia de la *indisponibilidad* de

(63) MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel; TEJERIZO LÓPEZ, José M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 6ª edición, Lección 11: "Hecho imponible y estructura de la relación tributaria", parágrafo III: "La obligación tributaria", punto 2: "Obligación de Derecho Público", p. 278, Editorial Tecnos S.A., Madrid, 1995.

(64) PÉREZ ROYO, Fernando: *Derecho Financiero y Tributario - Parte General*, 3ª edición, Capítulo VII: "El hecho imponible", parágrafo 62: "La inderogabilidad de la obligación tributaria", ps. 120 y ss., en particular p. 120, Editorial Civitas S.A., Madrid, 1993.

los créditos tributarios, derivación necesaria de los *principios de legalidad y de generalidad* (65).

A su vez, el catedrático de la Universidad Central de Barcelona, José Juan Ferreiro Lapatza, remarcó, en su hora, que “un tributo se paga porque la Ley lo ordena y no porque el obligado consienta en su satisfacción” así, entonces, tal origen de la prestación “impide que la Administración tenga facultades de disposición sobre los créditos tributarios de que es acreedora ... como en general puede hacerlo un particular respecto a las obligaciones de derecho privado”; añadiendo que “el crédito tributario se atribuye a la Administración para que cumpla la función (entendida ésta como deber-poder) tributaria”, esto es, recaudarlo (66).

Sin embargo, ya en 1996, en un ensayo atinente al *Arbitraje sobre Relaciones Tributarias* (67) —incorporado a una valiosa obra colectiva sobre *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario* (68) —, el destacado ju-

(65) GONZÁLEZ, Eusebio y LEJEUNE, Ernesto: *Derecho Tributario*, 2ª edición, Tomo I, Capítulo XIV: “La extinción de la deuda tributaria”, parágrafo: “Introducción: La diferencia entre la obligación tributaria y la obligación civil desde el punto de vista de su extinción”, ps. 277 y ss., en particular p. 278, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2000.

(66) FERREIRO LAPATZA, José Juan: *Curso de Derecho Financiero Español*, 19ª edición, Capítulo XII: “La configuración jurídica del tributo. La obligación tributaria”, punto V: “La obligación tributaria. Concepto y características”, ps. 342 y ss., en particular ps. 343 y 344, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 1997.

(67) FERREIRO LAPATZA, José Juan: *Arbitraje sobre Relaciones Tributarias*, en obra colectiva: *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, ob. cit., Cuarta Parte: “Arbitraje y otras alternativas transaccionales para la resolución de conflictos en materia tributaria”, ps. 263 y ss.

(68) ELORRILAGA PISARIK, Gabriel (coordinador): *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, ob. cit. Esta obra colectiva se divide de la siguiente manera: Primera Parte: “La finalización convencional de los procedimientos administrativos y otras técnicas transaccionales en Derecho Administrativo”, donde se agrupan los siguientes ensayos: PAREJO ALFONSO, Luciano: *El artículo 88 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre: el pacto, acuerdo, convenio o contrato en el procedimiento administrativo*, ps. 21 y ss.; SÁNCHEZ MORÓN, Miguel: *La finalización convencional de los procedimientos administrativos*, ps. 77 y ss.; NIÑO VILLAMAR, Carlos: *La finalización convencional de los procedimientos administrativos desde la perspectiva del ciudadano*, ps. 87 y ss.; FERNÁNDEZ MONTALVO, Rafael: *La jurisdicción contencioso-administrativa ante la revisión de los actos fruto de la transacción entre las partes: alcance de la actuación revisora. Análisis del art. 76 del proyecto de ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa*, ps. 97 y ss.; Segunda Parte: “Las técnicas transaccionales en el Derecho Tributario: experiencias comparadas”, donde se localizan los siguientes trabajos: MOSCHETTI, Francesco: *Las posibilidades de acuerdo entre la administración financiera y el contribuyente en el ordenamiento italiano*, ps. 117 y ss.; SEER, Roman: *Contratos, transacciones y otros*

rista admitió la introducción de tal técnica de resolución alternativa de controversias entre Administración y contribuyentes con las siguientes prevenciones: "1º No cabe transacción sobre los hechos descubiertos o comprobados por la Inspección. Los términos de una posible transacción sobre hechos para eliminar una situación de incertidumbre respecto a los mismos ha de ser sometida, si ambas partes constatan la imposibilidad de despejar por otros medios tal situación de incertidumbre, a un arbitraje. 2º La Inspección no debe tener facultades sancionadoras... 3º El contribuyente ha de tener derecho a una solución arbitral y vinculante al menos en los cuatro supuestos siguientes: a) Cuando se aplique una presunción (como modo de reducir el peso de la carga de la prueba); b) Cuando se aplique un concepto jurídico indeterminado tal como el de valor de mercado (por ej. en los supuestos de precios de transferencia); c) En los supuestos de estimación indirecta; d) En los supuestos de aplicación de los arts. 24 y 25 de la Ley General Tributaria" (69).

acuerdos en el Derecho Tributario alemán, ps. 133 y ss.; ZORNOZA PÉREZ, Juan: *¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho Tributario español*, ps. 161 y ss.; Tercera Parte: "Posibilidad y conveniencia de la introducción en Derecho Tributario español de fórmulas convencionales para la terminación de procedimientos", donde se hallan los siguientes artículos: AGULLÓ AGÜERO, Antonia: *La introducción en el Derecho Tributario español de las fórmulas convencionales previstas en la Ley 30/1992*, ps. 181 y ss.; ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan: *Finalización convencional del procedimiento tributario*, ps. 191 y ss.; BOTELLA GARCÍA-LASTRA, Carmen: *La finalización convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos*, ps. 199 y ss.; MARTÍNEZ HORNERO, Javier: *La terminación convencional en el procedimiento de inspección de los tributos*, ps. 211 y ss.; RAMALLO MASSANET, Juan: *La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias*, ps. 219 y ss.; Cuarta Parte: "Arbitraje y otras alternativas transaccionales para la resolución de conflictos en materia tributaria", donde se ubican los siguientes ensayos: ARAGONÉS BELTRÁN, Emilio: *Resolución de recursos en el ámbito tributario local: autocontrol jurídico y vía administrativa previa*, ps. 249 y ss.; FALCÓN Y TELLA, Ramón: *El arbitraje tributario*, ps. 257 y ss.; FERREIRO LAPATZA, José Juan: *Arbitraje sobre relaciones tributarias*, ps. 263 y ss.; y Quinta Parte: "La experiencia del Consell Tributari Municipal de Barcelona", donde se pueden encontrar los siguientes trabajos: DE LECEA Y LEDESMA, Ignacio: *El Consell Tributari Municipal*, ps. 269 y ss.; AGULLÓ AGÜERO, Antonia: *Recursos no formales y Consell Tributari de Barcelona: una función quasiarbitral*, ps. 277 y ss.; VELASCO GARRIDO, Antonio: *El Consell Tributari Municipal como instrumento de autocontrol y garantía del contribuyente*, ps. 291 y ss.; FONT I LLOVET, Tomàs: *El Consell Tributari: funciones consultivas*, ps. 297 y ss.; CORONAS GUINART, José María: *El Tribunal económico-administrativo regional de Cataluña y el Consell Tributari Municipal: algunas cuestiones acerca de su necesaria coordinación*, ps. 309 y ss.

(69) FERREIRO LAPATZA, José Juan: *Arbitraje sobre Relaciones Tributarias*, ob. cit., Cuarta Parte, p. 265. La referencia a los artículos de la Ley General Tributaria debe entenderse realizada respecto de la redacción original dada a dichos preceptos en la

El 30 de enero del corriente año, José Juan Ferreiro Lapatza, dentro del marco brindado por el proyecto de investigación sobre: *La reforma del sistema de resolución de conflictos entre la Administración y los contribuyentes*, que conduce en el Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Central de Barcelona, en una exposición —cuyo texto ya fue publicado en nuestro país (70)—, que marca una nueva evolución de sus ideas, ha dado cuenta de la necesidad de encontrar solución a la creciente conflictividad que se suscita entre la Administración y los contribuyentes en España. A tal fin, propicia superar la discusión y enfrentamiento por la composición extraprocésal o convencional de los litigios en materia de tributos mediante mecanismos como los que se han arbitrado en países de base democrática como Francia, Alemania, Italia, Inglaterra y los Estados Unidos de América.

De todos modos, aún transitando en esa línea de solución, el autor que referimos prefiriere dar pasos cortos pero efectivos en los puntos en los que, de mejor forma y de modo más eficaz, se pueden conjurar los conflictos y, en tal sentido, propone que el contribuyente tenga derecho a solicitar la intervención — en función de mediación, conciliación o arbitraje, según su pedido — de un órgano compuesto por un miembro de la Oficina Técnica de Delegaciones Especiales (que hubiera ya examinado el expediente de inspección); un delegado de Hacienda (como expresión de la voluntad conciliadora de la Administración); y un miembro del Tribunal Económico-Administrativo Regional, los tres con voto y asistidos por un secretario, con voz pero sin voto (el abogado del Estado, secretario del TEAR). Los actuarios y los contribuyentes, acompañados por sus asesores, entregarían sus propuestas por escrito y las defenderían oralmente en una única sesión, reflejando en el acta correspondiente el acuerdo o desacuerdo, que podría comprender todos o sólo alguno de los puntos en debate (71).

Agrega Ferreiro Lapatza que, en caso de desacuerdo, el actuario y el administrado podrían solicitar un informe al Consejo para la Defensa del Contribuyente (72), que sería vinculante si ambas partes consintieran en

ley nº 230/1963, atinentes a la evitación del fraude de ley por medio de la interpretación extensiva y a la prevalencia de la verdadera naturaleza jurídica y económica del hecho imponible, haciendo primar la sustancia de los hechos imponibles por encima de las formas elegidas o de las denominaciones utilizadas por los contribuyentes.

(70) FERREIRO LAPATZA, José Juan: *Solución convencional de conflictos en materia tributaria*, publicado en *Revista Argentina de Derecho Tributario - Facultad de Derecho - Universidad Austral*, Nº 2, ps. 339 y ss.

(71) FERREIRO LAPATZA, José Juan: *Solución convencional de conflictos en materia tributaria*, ob. cit., ps. 351 y 352.

(72) Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, que crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente, en *Código Tributario*, edición preparada por: CASADO OLLERO,

adjudicarle tal carácter, más allá de la posibilidad de adhesión ulterior de no habersele asignado tal naturaleza. Si no fue requerido el informe del Consejo, o si no hubiera acuerdo, se seguiría la tramitación del acta de disconformidad, entendiéndose ya cumplido el requisito de audiencia previa. Si el informe no resultara aceptado, el acta se levantará teniendo en consideración su contenido y motivando, en su caso, de forma especial, los puntos en que se decidiera que es menester apartarse de sus conclusiones (73).

Otro catedrático de la Universidad Central de Barcelona, Tulio Rosembuj - argentino nativo y con importante actividad doctrinal en este país en la década de los años setenta -, ha brindado un impulso decidido, en el campo de la doctrina, a los reclamos en favor de la admisión de acuerdos consensuados entre el Fisco y los contribuyentes para zanjar las diferencias tributarias. En tal sentido, adelantó sus argumentos en un ensayo titulado *La Resolución Alternativa de Conflictos Tributarios*, aparecido en la Revista de la Economía Social y de la Empresa de Barcelona, luego recogido en nuestro medio bajo el mismo título (74), donde sucesivamente se ocupa del interés fiscal, el interés administrativo, la discrecionalidad compuesta, los actos de consenso, los acuerdos no contractuales, los actos unilaterales no consensuados (acuerdos anticipados de precios), los acuerdos contractuales (la transacción), la transacción penal, la transacción contractual civil, el concepto de resolución alternativa de conflictos, la mediación y la experiencia en los Estados Unidos de América.

Posteriormente el mismo autor editó el libro *La Transacción Tributaria. Discrecionalidad y Actos de Consenso*, aparecido en Barcelona en el año 2000 y, con variaciones en el título, en Buenos Aires en el año 2001, obra que fue objeto de sendos comentarios bibliográficos, el primero elaborado por el profesor Gustavo J. Naveira de Casanova (75), y el segundo a nuestro cargo (76).

79

Gabriel; DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar; FALCÓN Y TELLA, Ramón; y SIMÓN ACOSTA, Eugenio; Capítulo II: "Ley General Tributaria", parágrafo 4, ps. 165 y ss., Aranzadi, Navarra, 2001.

(73) FERREIRO LAPATZA, José Juan: *Solución convencional de conflictos en materia tributaria*, ob. cit., p. 352.

(74) è ROSEMBUJ, Tulio: *La Resolución Alternativa de Conflictos Tributarios*, aparecida en *Criterios Tributarios*, Revista de la Asociación Mutual Federal de Empleados de la Dirección General Impositiva, Año XV, n° 135, ps. 31 y ss.

(75) NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J.: *Nota bibliográfica: Conflictos Tributarios*, en *Criterios Tributarios*, Revista de la Dirección Mutual Federal de Empleados de la Dirección General Impositiva, Año XVI, n° 138, ps. 81 y ss.

(76) CASÁS, José Osvaldo: *Apostilla a La Transacción Tributaria del catedrático T. Rosembuj*, ob. cit., ps. 86 y ss.

En esta obra se enfatiza la actuación del *ciudadano social* —como lo denomina el catedrático Rosembuj—, o simplemente del *ciudadano contribuyente*, tal cual preferimos referirlo nosotros (77), colaborando participativamente con la Administración en la gestión tributaria, incluso en actos pacticios con contenido negocial, pasando revista en sucesivos capítulos a los siguientes temas: Capítulo I: “El Interés Fiscal. La Discrecionalidad Unilateral Compuesta”; Capítulo II: “Los Actos de Consenso. Los Acuerdos no Contractuales”; Capítulo III: “Los Actos de Consenso. Los Acuerdos Contractuales. La Transacción”; Capítulo IV: “La Transacción en Francia, Bélgica, Italia y los E.E.U.U.” y Capítulo V: “La Resolución Alternativa de Conflictos Tributarios”.

5. A modo de conclusión

Los nuevos aportes que exaltan la aptitud de los mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias tienen el indiscutible mérito de articular una propuesta novedosa, al menos para nosotros, intentando contrarrestar el dogma que se ha desarrollado en el campo de la doctrina jurídica vernácula sobre la *indisponibilidad absoluta* de las obligaciones tributarias. De todos modos, el hecho de que el Estado haya dispuesto de su patrimonio a través de los recientes procesos de privatizaciones de empresas públicas industriales, comerciales y, fundamentalmente, de servicios públicos, o venga vendiendo lisa y llanamente la mayoría de sus activos, como ha ocurrido, en distinta medida, en Europa, América o, de modo específico y emblemático, en nuestro país durante la década de los años noventa, no es, según lo entendemos —a pesar de lo que sostienen calificados autores—, un argumento válido y suficiente para aceptar, sin más, la transabilidad de las pretensiones fiscales, o para hacer viables los procedimientos alternativos de resolución de conflictos en la especie, a partir de la mediación, la conciliación y/o el arbitraje.

En nuestro parecer, es difícil de aceptar que las obligaciones tributarias puedan ser negociadas, y hasta remitidas, por simples actos administrativos y, menos aún, por resoluciones deferidas a terceros extraños a la justicia institucional y a la organización estatal.

(77) Entendemos que en el *Estado Social y Democrático de Derecho*, el vínculo jurídico que nace como consecuencia del ejercicio de la potestad tributaria normativa encuentra en el polo pasivo de la obligación tributaria un contribuyente ciudadano y no un súbdito, como mal lo caracterizaran las escuelas que sostuvieron que la obligación tributaria constituía una relación de poder — cfr. CASÁS, José Osvaldo: *El principio de igualdad en el “Estatuto del Contribuyente” (Paralelo entre el pensamiento del maestro uruguayo Ramón Valdés Costa y la doctrina y jurisprudencia de la República Argentina)*, en *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, n° 3, ps. 57 y ss., Madrid, 1997—

De todos modos, somos conscientes que los medios propuestos pueden ser útiles cuando lo que se discute está centrado en la indefinición de los antecedentes de hecho y/o en la insuficiencia de su prueba y, correlativamente, se controvierta si se ha configurado, en el caso concreto, el deber de contribuir, y de responderse afirmativamente a tal pregunta, la cuantía de la obligación, ya que en este supuesto lo que estará en juego es cómo arribar al monto correcto, según la voluntad de la ley, de la base de cálculo de la prestación patrimonial coactiva a satisfacer por el contribuyente, sin acrecentarla ni reducirla.

La situación en la que centralmente se condensan supuestos en los cuales la *transacción* es posible —sin comprometer el *principio de reserva de ley tributaria*, la *indisponibilidad de las obligaciones* de dicha naturaleza, la *directiva constitucional* explícita de que *la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas*, o el deber, implícito, de afrontar la contribución común en base a la *capacidad contributiva*—, valga reiterarlo, es aquella en que se presenten dificultades insalvables en la acreditación y cuantificación de los hechos subsumibles en las hipótesis de incidencia tributaria, sobre todo en nuestro país, cuando el Fisco se vale de la prerrogativa de *determinar de oficio sobre base presunta*, con la cual, corrientemente, se arriba a un resultado mediante presunciones —*legis, iuris et de iure* o *iuris tantum*— que tiende a conformar una *verdad formal*, con desvíos varios respecto de la *verdad sustancial u óptica*. Ello así, en este caso, concordando con la solución propuesta por el *Modelo de Código Tributario para América Latina* del Programa Conjunto de Tributación OEA/BID y con los convincentes fundamentos oportunamente brindados por el profesor Dino Jarach, somos partidarios de que la *transacción* sea admitida.

También aceptamos la *transacción* como una saludable alternativa, frente al uso por la Administración de *indicios* y *presunciones hominis*, ya que, con frecuencia, la selección y valoración de los mismos resulta discrecional e, incluso, caprichosa, no alcanzando a conformar plena prueba, al no reunir los requisitos de precisión, gravedad y concordancia.

De más está decir que las mismas razones desarrolladas en los párrafos precedentes, son aún más decisivas para comprender la aptitud de la *transacción* cuando se ha adoptado por la ley como *hipótesis de incidencia*, *rendimientos medios presuntos*, que pueden ser luego totalmente desmentidos por la realidad, tal el caso, en nuestro país, de haberse concretado la etapa de aplicación del proyectado Impuesto a la Renta Normal Potencial de las Explotaciones Agropecuarias (78); como ocurriera

(78) Iniciativa impulsada en su hora por el profesor Dino JARACH y que compartimos en razón de su filosofía productivista y de desaliento a la tenencia improductiva de inmuebles rurales (cfr. *Bases para un Sistema de Imposición de las Explotaciones Agropecuarias según su Renta Normal Potencial*, y *Anteproyecto de Ley de Reforma de los Impuestos a las Explotaciones Agropecuarias*, Secretaría de Estado de Agricultura y Ganadería de la Nación, Buenos Aires, diciembre de 1963).

efectivamente en muchos supuestos con el Ahorro Obligatorio —al carecer, un amplio universo de obligados, de aptitud económica suficiente para integrar la imposición debida—; o como efectivamente acontece, en algunos casos, con el actual Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, al calcularse tomando en cuenta exclusivamente los activos sin ponderación alguna de los pasivos ni de los quebrantos acumulados por el contribuyente y que bien podría compensar con futuras utilidades, si éstas llegaran a producirse.

Igualmente, puede resultar útil que la actividad desplegada por la Administración se encuentre asistida por la participación de contribuyentes y/o de entidades representativas de los mismos, en casos en que sea menester cuantificar *valores o bases imponibles*, tal como ocurre en la Argentina con las *juntas o tribunales de tasaciones* que funcionan en diversas provincias para fijar las valuaciones de los inmuebles rurales a los fines de la contribución territorial.

Efectuadas las anteriores reservas y puntualizaciones, bien cabría admitir una suerte de *transacción* acotada y limitada a consensuar el alcance de los extremos de hecho insusceptibles de ser ciertamente probados, generadores, en esencia, de controversias y disputas, terreno en el cual es indispensable eliminar las tensiones que se verifican entre los *principios de discrecionalidad y oportunidad*, por un lado, y los de *legalidad, indisponibilidad de las pretensiones tributarias, igualdad ante el impuesto y las cargas públicas y capacidad contributiva*, por el otro. En tal caso será menester asumir de antemano que si está discutida la existencia misma de la obligación tributaria, su nacimiento, o su magnitud, no hay aún, en puridad, un crédito fiscal indiscutible, líquido y exigible que dé sustento a la pretensión del Estado, por lo que el acuerdo al que puedan arribar Fisco y contribuyente no tendrá el vicio de subvertir la causa formal del tributo, que seguirá siendo la voluntad de la ley, en tanto lo único sobre lo que versará el acuerdo serán los hechos que consientan ambas partes como efectivamente verificados, con lo cual resulta más adecuado hablar aquí de *transacción impropia*.

Entendemos, en cambio, que la *transacción* no es el medio adecuado para resolver otras situaciones de incertidumbre jurídica que tienen su origen en los preceptos tributarios aplicables, como las que se derivan por la utilización de *conceptos jurídicos indeterminados*, puesto que lo que está en juego allí no son los hechos, sino el derecho. En este caso, como en otros análogos, la solución debe alcanzarse por otros cauces tales como: a) una *adecuada técnica legislativa*, garantizando la intervención de juristas en la redacción de los proyectos legislativos; b) una *reglamentación suficiente*, que llene los vacíos técnicos sin invadir por tal medio el ámbito amparado por el *principio constitucional de reserva* que preside esta rama del Derecho, respetando la letra y el espíritu de la ley formal-material, sancionada por el órgano depositario de la voluntad general a cargo de la competencia legisferante; c) el dictado de *normas generales*

interpretativas, a pedido de contribuyentes, responsables y/o entidades que los agrupen y representen, como un medio de afianzar la previsibilidad de la acción estatal; y d) el cumplimiento del deber a cargo del Fisco de *contestar las consultas* que se le formulen, asignando a las respuestas efecto vinculante respecto del contribuyente que las ha articulado, en tanto que no son sino una consecuencia del derecho constitucional de peticionar a las autoridades y de la correlativa obligación del Estado de dar satisfacción al principio de lealtad informativa.

También somos de la idea que, de incorporarse a la legislación argentina el instituto de la *transacción*, además de dejarlo restringido a supuestos de determinación de oficio sobre base presunta, gravámenes sobre rendimientos medios y, excepcionalmente, a algunos casos de fijación de valores o bases imponibles, ello obligará a dar intervención a funcionarios fiscales del más alto rango — cuanto menos, jueces administrativos —, a requerir siempre dictamen previo del servicio jurídico permanente, y a quedar limitado —por lo pronto en una etapa inicial— a controversias que no superen un determinado importe. Sólo así se aventarán las sospechas que se han tendido más de una vez sobre toda la Administración Pública Argentina — dudas magnificadas por la demora de la Justicia en emitir sus veredictos y la mediatización de las acusaciones —, lo que ha dado lugar a verdaderos juzgamientos y condenas periodísticos, finalmente descalificados, la mayoría de las veces, por las sentencias judiciales dictadas muchos años después de ocurridos los hechos materia de investigación.

Asumimos que también será menester contemplar alguna regulación específica en las *quiebras* y *procesos concursales*, ya que en nuestro medio el Fisco no está autorizado para otorgar ningún tipo de quitas o esperas singularizadas, malogrando, en muchas oportunidades, la posibilidad de que se arribe a un concordato. Ello así, desde que al principio de *indisponibilidad del crédito tributario*, crédito además protegido (en los importes por capital) mediante un privilegio general sobre los bienes del deudor, o especial en determinados supuestos, cabe oponerle el principio de la *par conditio creditorum*, que cobra significado, no sólo en beneficio de la masa de acreedores o del deudor, sino, en muchos casos, en favor de la conservación de la empresa y la preservación de la fuente de trabajo de obreros y empleados.

De todos modos, la recepción legal que pueda tener la *transacción impropia* dentro del ordenamiento jurídico exigirá, siempre, eliminar cualquier margen de discrecionalidad en favor de la Administración, pormenorizando minuciosamente en qué supuestos, rigurosamente reglados, y con qué alcance y extensión, ésta será procedente. Todo ello, enunciando taxativamente los casos que hemos sugerido a lo largo de estas breves conclusiones.

No está de más reflexionar que la propuesta de soluciones pacticias en materia tributaria debe alertarnos en el caso de que estén en juego im-

portantes intereses económicos ante la debilidad creciente del poder público, que se comprueba en algunos Estados de estas latitudes, como de otras regiones en proceso de desarrollo, confrontada con la correlativa fortaleza de ciertas corporaciones económicas nacionales y multinacionales, lo que podría condicionar extorsivamente a los fiscos a admitir transacciones no deseadas. Sirvan como ejemplo de la afirmación antecedente los planteos esgrimidos por la Nación Argentina en su defensa y reconvencción en la causa resuelta por la Corte Suprema de Justicia: "S.A. Organización Coordinadora Argentina v. Secretaría de Inteligencia de Estado" (79), sentencia del 17 de febrero de 1998, más allá de que el Alto Estrado decidiera a su favor sobre la base de otros fundamentos. Ante un convenio de prórroga del contrato de transporte de valijas postales con documentación confidencial hacia las delegaciones provinciales del organismo público, se adujo que el nuevo precio básico, 858 % mayor, a moneda constante que el pactado en el contrato original, fue consecuencia de un vicio en la voluntad de la Administración, al ser víctima de un estado de necesidad, lo que recomendaba se revisara el convenio con base en lo dispuesto en el art. 954 del Código Civil, relativo al instituto de la lesión (80).

Será necesario tener muy en cuenta que, en tanto, los medios extintivos de las obligaciones tributarias se encuentran inescindiblemente ligados al campo en que opera el Derecho Tributario sustantivo, y computando la práctica que hasta el presente ha excluido de este ámbito a las transacciones —solución que se remonta a los preceptos más que centenarios contenidos en el Código Civil—, resultará imprescindible obrar con la máxima prudencia en las innovaciones que puedan proponerse sobre el particular, recordando reflexiones de Juan Bautista Alberdi, que si bien referidas a los distintos tributos que pueden regir en un determinado país, cabe hacerlas extensivas al funcionamiento general de los gravámenes y a sus modos de cancelación. Decía el gran jurista tucumano: "Después de los cambios en la religión y en el idioma tradicional del pueblo, ninguno

(79) Fallos: 321:174.

(80) El art. 954 del Código Civil prescribe: *Podrán anularse los actos viciados de error, dolo, violencia, intimidación o simulación. También podrá demandarse la nulidad o la modificación de los actos jurídicos cuando una de las partes explotando la necesidad, ligereza o inexperiencia de la otra, obtuviera por medio de ellos una ventaja patrimonial evidentemente desproporcionada y sin justificación. Se presume, salvo prueba en contrario, que existe tal explotación en caso de notable desproporción de las prestaciones. Los cálculos deberán hacerse según valores al tiempo del acto y la desproporción deberá subsistir en el momento de la demanda. Solo el lesionado o sus herederos podrán ejercer la acción cuya prescripción se operará a los cinco años de otorgado el acto. El accionante tiene opción para demandar la nulidad o un reajuste equitativo del convenio, pero la primera de estas acciones se transformará en acción de reajuste si éste fuera ofrecido por el demandado al contestar la demanda.*

más delicado que el cambio en el sistema de contribuciones. Cambiar una contribución por otra, es como renovar los cimientos de un edificio sin deshacerlo: operación en que hay siempre un peligro de ruina" (81); a lo que nosotros agregamos, que sustituir el *pago* por la *transacción*, también puede generar efectos calamitosos, como el descalabro de la recaudación, a partir de la instalación en el inconsciente colectivo de la idea de que las obligaciones tributarias es mejor mantenerlas impagas y discutir las que abonarlas a su vencimiento y, así, acceder a alguna quita o espera al momento de poder pactar la forma de extinguirlas.

Dando por concluido el tema de la transacción, seremos, en cambio, terminantes al descartar toda posibilidad de someter a arbitraje controversias tributarias, más allá de que algunas pocas de ellas hoy se diriman, con sus peculiaridades, en planos intrafederales como son en la Argentina la Comisión Arbitral del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (82) o la Comisión Federal de Impuestos (83), que no dejan de constituir instan-

(81) ALBERDI, Juan Bautista: *Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853*, Tercera Parte: "Disposiciones de la Constitución que se refieren al fenómeno de los consumos públicos, o sea de la formación, administración y empleo del Tesoro Nacional", Capítulo IV: "Principios y reglas según los cuales deben ser organizados los recursos para la formación del Tesoro nacional", parágrafo IV: "De las demás contribuciones que la Constitución autoriza para formar el Tesoro nacional", en cualquiera de sus ediciones.

(82) El Impuesto a las Actividades Lucrativas, antecedente del actual Impuesto sobre los Ingresos Brutos, hizo su aparición con el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires de 1948. Rápidamente el gravamen fue sancionado por ley nacional para regir en la Capital Federal y luego en los municipios de los territorios nacionales. También se incorporó en un breve lapso al ordenamiento fiscal de las distintas provincias. Habida cuenta de que el gravamen alcanzaba actividades desplegadas en más de una jurisdicción, a efectos de evitar la doble imposición horizontal se suscribió, el 28 de mayo de 1953, un convenio bilateral entre la Provincia y la Ciudad de Buenos Aires, con vigencia a partir del 1º de enero de ese año. Seguidamente, el 24 de agosto de 1953, se firmó el primer Convenio Multilateral, modificando la composición de la Comisión Arbitral, órgano de aplicación del Convenio. Posteriormente, se sancionaron sucesivos Convenios el 14 de abril de 1960, el 23 de octubre de 1964 y, finalmente, el 18 de agosto de 1977, en todos los cuales seguía presente la figura de la Comisión, desdoblada en dos instancias: Comisión Arbitral y Comisión Plenaria (cfr. BULLIĆ GOŠIĆ, Enrique G.: *Convenio Multilateral. Distribución de Ingresos Brutos*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992).

(83) La Comisión Federal de Impuestos es el órgano de aplicación de la ley n° 23.548 de Coparticipación Provincial en Impuestos Nacionales (Anales de Legislación Argentina, Tomo XLVIII-A, ps. 53 y ss.). El organismo, con la actual denominación, se remonta a la anterior ley de coparticipación n° 20.221 (Anales de Legislación Argentina, Tomo XXXIII-B, ps. 1336 y ss.). Son sus antecedentes en materia de coparticipación provincial en impuestos nacionales, la ley n° 14.390 (Anales de Legislación

cias públicas estatales, o las que se defieran, en su momento, a órganos supranacionales de carácter regional (84), sólo con el alcance y extensión que puede extraerse del art. 75, inc. 24 de la Constitución Nacional, según texto oficial dado por la ley n° 24.430 (85).

Se aduce que es menester garantizar a través de árbitros — preferentemente mediante la intervención de tribunales arbitrales extranjeros —, una cabal independencia de quienes estén llamados a dirimir las controversias tributarias, poniendo reparos a la intervención de la magistratura judicial argentina, condicionada, al menos, según se afirma, en su más alta instancia por su dependencia de los gobiernos de turno. Ante tales argumentos, que frontalmente rechazamos, nos hacemos eco de los conceptos de Jefferson cuando, incurriendo en el nervio mismo de la cuestión, señalara: “Es bueno que la Corte sea independiente del gobierno, pero no es bueno que sea independiente de la voluntad de la Nación” (86). A ello, nosotros agre-

Argentina, Tomo XIV-A, ps. 195 y ss.), que instituyó un Tribunal Arbitral, y la ley n° 14.788 (Anales de Legislación Argentina, Tomo XIX-A, ps. 1 y ss.), que creó la Comisión de Contralor e Índices. La actual Comisión Federal de Impuestos tiene dentro de sus funciones, según así resulta del art. 11, inc. d), *decidir de oficio o a pedido del Ministerio de Economía de la Nación, de las Provincias o de las Municipalidades, si los gravámenes nacionales o locales se oponen o no y, en su caso, en qué medida a las disposiciones de la presente. En igual sentido, intervendrá a pedido de los contribuyentes o asociaciones reconocidas, sin perjuicio de las obligaciones de aquellos de cumplir las disposiciones fiscales pertinentes.* La Comisión Federal de Impuestos tiene un Comité Ejecutivo integrado por los representantes de la Nación y los de ocho provincias, actuando también en Plenario para resolver originariamente, o en instancia de apelación, determinados asuntos —cfr. CASAS, José Osvaldo: *Un importante hito en el proceso de refederalización de la República Argentina (nueva ley de coparticipación impositiva)*, Derecho Fiscal, Tomo XLV, ps. 1 y ss.; ps. 97 y ss. y ps. 193 y ss—.

(84) La Reforma Constitucional de 1994 contempla por el art. 75, en el encabezado del inciso 24, que corresponde al Congreso: *Aprobar tratados de integración que deleguen competencia y jurisdicción a organizaciones supraestatales en condiciones de reciprocidad e igualdad, y que respeten el orden democrático y los derechos humanos...* En tal sentido, por el *Tratado de Asunción*, suscripto el 26 de marzo de 1991, entre la República Argentina, la República Federativa de Brasil, la República del Paraguay y la República Oriental del Uruguay, se dejó constituido un Mercado Común, al que se denominó *Mercado Común del Sur (MERCOSUR)*. A su vez, dentro de dicho marco está pendiente la creación de un organismo encargado de resolver las controversias que se susciten.

(85) Anales de Legislación Argentina, Tomo LV-A, ps. 275 y ss.

(86) OYHANARTE, Julio: *Historia del Poder Judicial*, en *Todo es Historia*, Año VI, n° 61, ps. 86 y ss., en particular p. 94, Buenos Aires, 1972.

gamos que la verdadera imparcialidad de aquellos que deban juzgar, importa no dejarse influir por intereses políticos facciosos —traves-tidos como interés público— pero, al mismo tiempo, también requiere independencia probada y absoluta de los intereses económicos corporativos, tanto nacionales como foráneos.

Vivimos, en este aspecto, la degradación de principios esenciales del Derecho de Gentes americano, como las doctrinas *Calvo* (87) y *Drago* (88). Así, durante algún tiempo el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación prohibió al Estado someterse a tribunales arbitrales extranjeros, para después aceptar tal intervención respecto de los actos estatales *iure gestionis*, dejando excluidos los actos *iure imperii*. También algo se dijo sobre resignar la inmunidad de jurisdicción, siempre que se preservare la inmunidad de ejecución. Como lo recuerda el profesor Guillermo Andrés Muñoz, desgraciadamente todo aquello, hoy en la Argentina, sólo es historia (89).

Sentadas las premisas antecedentes, si queremos superar la calamidad de la conquista disfrazada de intervención financiera, el Estado soberano no podrá abdicar del derecho que tiene a que las controversias en que sea parte como Fisco se resuelvan por sus tribunales o por la Corte Suprema de Justicia, según quienes sean los sujetos involucrados en el litigio o la materia que se ventile, y otro tanto

(87) Carlos CALVO (1822-1902), jurista de distinción internacional; diplomático; prolífico escritor; autor de la *Doctrina Calvo*. Nació en Montevideo, educado en Derecho en Buenos Aires; dedicó la mayor parte de su vida a misiones diplomáticas para la Argentina ante gobiernos europeos; profundo estudiante de Derecho Internacional; enunció en 1863 lo que más tarde se conocería como *Doctrina Calvo*: que los que realicen inversiones en el extranjero no tuvieran recurso alguno más allá de los tribunales de la Nación donde sus capitales hubieran sido invertidos, imposibilitando así el cobro de deudas por la fuerza (cfr. WRIGHT, Ione S. y NEKHOM, Lisa M.: *Diccionario Histórico Argentino*, 2ª reimpresión, p. 112, Emecé Editores, San Pablo, Brasil, 1994).

(88) Luis María DRAGO (1859-1921), jurisconsulto argentino, ministro de relaciones exteriores en 1902 cuando formuló la doctrina que lleva su nombre (con motivo del bloqueo británico-germánico-italiano en Venezuela), en la que desarrolla la idea de que la deuda pública de un Estado no justifica la intervención armada del territorio por parte del Estado acreedor. Participó de la Segunda Conferencia de Paz, celebrada en la Haya en 1907, y aceptó la invitación de los Estados Unidos de América y de Gran Bretaña para convertirse en miembro del tribunal que habría de actuar como árbitro en la controversia sobre los derechos de pesca en el Atlántico Norte en 1909 (cfr. WRIGHT, Ione S. y NEKHOM, Lisa M.: *Diccionario Histórico Argentino*, ob. cit., p. 112).

(89) MUÑOZ, Guillermo A.: *El Arbitraje en los Contratos Internacionales celebrados por el Estado*, en *Actualidad en el Derecho Público*, n° 10, ps. 83 y ss., en particular p. 85, Buenos Aires, 1999.

en el orden local, ya que lo contrario importaría adscribir, en un país periférico como el nuestro, a un modelo de Estado dependiente, claudicante y desertor de su rol insustituible de gerente del bien común (90).

(90) Sobre la indelegabilidad de las funciones públicas esenciales del Estado, en particular la referida a la inspección y fiscalización tributaria, puede consultarse un trabajo del cual somos autores (cfr. *Delegación de funciones de control fiscal de la D.G.I. en profesionales independientes – Opinión Técnica Jurídica*, en *Criterios Tributarios*, Revista de la Asociación Mutual de Empleados de la Dirección General Impositiva, Año XII, n° 113, ps. 93 y ss.).

Mecanismos alternativos de resolución de controversias en el régimen tributario Chileno

Sergio Endress Gómez (*)

1. Aspectos generales

1.1. *El tributo esta sometido al principio de legalidad*

La regulación del tributo, sus exenciones y condonación debe establecerse en una ley, cuya tramitación además se encuentra sujeta a especiales exigencias (1). Del mismo modo, las potestades administrativas del SII se encuentran sometidas al Principio de Legalidad (2).

Nuestro ordenamiento jurídico no regula expresamente los acuerdos sobre impuestos o sus recargos entre el contribuyente y la Administración.

1.2. *La Jurisdicción*

La resolución de conflictos en nuestro ordenamiento se ordena en dos etapas principales, la primera ante el organismo fiscalizador, esto es el Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII) y la segunda fase ante los Tribunales de Justicia.

En la primera etapa, realiza la tarea de juzgador un funcionario del SII, que aunque distinto del inspector fiscal, forma parte de la organización administrativa del SII y se haya sometido a las interpretaciones del Director Nacional del mismo ente, siendo además de su exclusiva confianza. Esta regulación ha sido duramente cuestionada por los contribuyentes, sin que a la fecha se haya resuelto esta falencia.

En la segunda etapa, los Tribunales de Justicia, conocen con imparcialidad la controversia del contribuyente. Eventualmente, procede la interposición de un recurso de derecho estricto denominado Casación para ante la Corte Suprema, máximo tribunal del país.

1.3. *Las sanciones, amplitud y discrecionalidad*

Las sanciones pecuniarias son variables contando con límites máxi-

(*) Facultad de Derecho - Universidad de Chile.

(1) Artículo 19 N° 3, 60 y 62 de la Constitución Política del Estado.

(2) Artículo 6 y 7 de la Constitución Política del Estado.

mos y mínimos que permiten una gran discrecionalidad al juzgador. La ley describe algunos elementos que deben considerarse para graduar la sanción, pero sin establecer parámetros fijos. Lo mismo sucede con las sanciones restrictivas de la actividad comercial.

De este modo, el juzgador tiene una amplia libertad para apreciar las características de los hechos y conforme ellos, graduar la sanción.

2. Procedimientos alternativos en Chile

No obstante la ausencia de regulación expresa para estos procedimientos, los siguientes pueden considerarse casos de ello en nuestro país:

- 2.1. Procedimiento Simplificado de Aplicación de Sanciones;
- 2.2. Procedimiento Previo a la Etapa Judicial;
- 2.3. Acuerdos sobre Precios de Transferencia.

2.1. Procedimiento sancionatorio

Determinadas infracciones a la normativa tributaria son sancionadas con penas pecuniarias y restricciones a la actividad comercial. Para el conocimiento y resolución de estas infracciones, el SII ha diseñado un procedimiento abreviado que, previo reconocimiento de la infracción por el contribuyente, le permite acogerse a sanciones menores que las eventualmente aplicables de realizarse el procedimiento legal.

90

Regulación administrativa

El SII posee la potestad de interpretar la normativa tributaria interna, aún cuando *sin efectos vinculantes para el contribuyente* (3). En uso de esta prerrogativa el Jefe del Servicio de Impuestos Internos, ha instruido a los funcionarios a su cargo para ofrecer al *contribuyente la atenuación de las sanciones esperadas a cambio del cumplimiento de determinados requisitos, lo cual se ha denominado "Plan Simplificado de Condonación", en adelante el "Plan"* (4).

Contribuyentes acogidos

Los contribuyentes deben cumplir determinados requisitos, tales como, buena conducta tributaria, cumplimiento de las sanciones aplicadas y renuncia a la impugnación judicial de ellas, para calificar como sujeto elegible para el Plan que comentamos (5).

(3) La regulación chilena contenida en el artículo 26 del Código Tributario es similar a la considerada en la legislación francesa, artículo L80A del LPF.

(4) Circular N° 36 de 31 de mayo de 2000.

(5) Circular N° 36 de 31 de mayo de 2000, Capítulo II, puntos 1 y 2.

Infracciones acogidas

Se aplica este procedimiento a todas las infracciones no sancionadas con penas corporales. Estas infracciones son, en orden de importancia:

- a) No emisión de documentación tributaria; (6)
- b) Extravío de documentación tributaria; (7)
- c) Obstáculo a la fiscalización tributaria; (8)
- d) Retraso en la presentación de declaraciones tributarias o en el pago de impuestos.⁹

Sanciones procedentes

Las sanciones aplicables son pecuniarias, regularmente graduadas conforme al monto de la operación en que incide el incumplimiento, de acuerdo al capital del infractor o en sumas fijas. De este modo, las sanciones son las que describen a continuación:

- a) pecuniarias conforme al monto de la operación, desde el cincuenta al quinientos por ciento del monto de la operación;
- b) pecuniarias de hasta el 20% del capital efectivo del contribuyente;
- c) pecuniarias fijas.

Todas estas sanciones poseen límites inferiores y superiores.

Procedimiento

El procedimiento se inicia con el levantamiento de un acta de denuncia en que un funcionario del SII constata la presencia de la infracción. Esta comunicación se le notifica al contribuyente y su representante, conminándole a presentarse ante el SII en determinado día y hora. En la reunión notificada anteriormente, otro funcionario del SII, ofrece al contribuyente la opción de acogerse al PLAN, anticipándole que de no acogerse a aquel, se aplicará el máximo de las sanciones reguladas. El contribuyente debe manifestar en dicho acto su anuencia total con el acuerdo o su rechazo a éste.

Si el contribuyente acepta la proposición fiscal, se procede a extender un acta, la cual aceptada por el contribuyente, establece las sanciones aplicables y los plazos en que ellas deben satisfacerse. En caso que el contribuyente no acepte el ofrecimiento del SII o no cumpla las exi-

(6) Artículo 97 N° 10 del Código Tributario.

(7) Artículo 97 N° 16 del Código Tributario.

(8) Artículo 97 N° 6 del Código Tributario.

(9) Artículo 97 N° 1,2 y 11 del Código Tributario.

gencias de oportunidad que se le imponen, el PLAN queda sin efecto administrativamente y se desarrolla el procedimiento legal. (10)

2.2. Procedimiento previo a la etapa judicial

Con fecha 15 de enero del 2002, se dictó la Circular N° 5 que establece un trámite previo optativo para el contribuyente que inicia una contienda judicial en contra de una determinación de impuestos realizada por el SII, denominada etapa de revisión previa al Reclamo. Si bien, la interpretación administrativa se refiere a ella como una simple corrección de errores en los que se pudiere haber incurrido por la Administración, se trata claramente de un procedimiento abreviado destinado a evitar aquellos casos " que no constituyen una real controversia y cuya resolución depende, principalmente, de la presentación exhaustiva de antecedentes por parte del contribuyente o por la demostración de errores en el análisis en la etapa de Fiscalización o por motivos no cubiertos en el proceso de fiscalización.", todo ello, según indica el mismo SII a fin de "evitar los costos económicos y de tiempo que debe incurrir el contribuyente,...".

La práctica de este ante-juicio ha sido extremadamente lenta, sin que por ello puedan evaluarse los resultados de esta iniciativa a la fecha.

2.3. Acuerdos sobre precios de transferencia

No existe en nuestro Derecho regulación expresa para los acuerdos acerca de precios de transferencia. Se ha sugerido por la autoridad de regular el tópicó en uso de la potestad administrativa del SII, permitiendo a los contribuyentes acogerse opcionalmente a un procedimiento que permita determinar estos precios y otorgue al contribuyente razonable certeza de su respeto por la Administración en caso de controversia.

La regulación legal y expresa de estos acuerdos previos se cree que debería demorar años considerando las prioridades legislativas existentes y visto el desarrollo de otras materias especializadas en el Congreso Chileno.

Atendido este diagnóstico, y la necesidad de contar con herramientas que otorguen mayor certeza al contribuyente en el tema y permitan a la Administración ganar experiencia gradual en el área, es que se estudia proponer un mecanismo anticipado de resolución de controversias en este ámbito.

La propuesta, aún no formalizada expresamente, utiliza la experien-

(10) Cabe realizar una severa crítica de este procedimiento pues limita en forma importante el derecho de defensa que constitucionalmente corresponde al contribuyente. Lo mismo observación se ha hecho a una modalidad similar en el Derecho Español.

cia de otros países en esta materia con el objeto de establecer un procedimiento al respecto.

3. Conclusión

La Administración muestra una creciente tendencia a establecer procedimientos que eliminen o eviten las controversias judiciales.

Básicamente, la estructura de estos acuerdos se funda en la adhesión del contribuyente a la proposición fiscal, más que en una relación en igualdad de condiciones en la negociación del acuerdo indicado.

No existe norma legal expresa que permita a la Administración llegar a acuerdos sobre tributación (11).

(11) Esta situación es similar a la que se verificaba antes de 1971 en Italia, según describe Mercedes Navarro Egea, La audiencia del contribuyente como forma de participación en el sistema italiano de gestión tributaria, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Volumen L, N° 257, Julio-Septiembre 2000, Editorial Civitas, Madrid, España, página 691 y ss.

El arbitramento y los métodos alternativos de solución de conflictos en materia tributaria y su aplicación en Colombia

Mauricio a Plazas Vega

I. AMBITO TEMATICO DEL ARBITRAMENTO TRIBUTARIO

Suele constituir ámbito temático del arbitramento en materia tributaria lo relativo a la libre disposición de los derechos sometidos a esa vía de resolución de conflictos y, por ese motivo, el tema tiende a abordarse en forma simultánea con las alternativas conciliatorias o transaccionales.

Desde esa perspectiva, la cuestión toca directamente con la evolución que hoy todos reconocen en torno a las fronteras entre el "derecho público" y el "derecho privado", evolución que se traduce en la sistemática morigeración???? de los otros criterios estrictos o restringidos sobre lo que debía ser de competencia exclusiva del Estado. La Administración de justicia, en particular, ha visto ampliar, cada día en mayor grado, la acción de los tribunales de arbitramento y, por supuesto, de los mecanismos transactivos y conciliatorios de solución de conflictos.

Fruto de esa evolución, es precisamente la extendida apertura de la doctrina a admitir que tanto el arbitraje cuanto las vías conciliatorias o transaccionales tengan cabida en las controversias de naturaleza tributaria. De ahí que autores como SUSANA NAVARRINE y RUBEN ASOREY hayan llegado a presentar la materia tributaria *"como la de mayor riqueza para ser arbitrable"*(1). Y a tal hecho se unen viejos antecedentes que han abogado por la solución arbitral para los conflictos entre Estados o entre Estados y particulares relativos a la "doble tributación"(2).

94

(1) Véase a SUSANA CAMILA NAVARRINE y RUBEN O ASOREY, Arbitraje: Jurisdicción arbitral en controversias con el Estado - Proceso arbitral en cuestiones tributarias, Buenos Aires, La Ley, 1992.

(2) En este sentido, cobran particular relevancia, como marco normativo, los tratados internacionales para evitar la doble tributación y, naturalmente, las normas de derecho comunitario originario y derivado que regulan la materia en las comunidades supranacionales. A manera de ejemplo, es del caso citar en la Unión Europea el Convenio de Bruselas sobre *"supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas"*, del 23 de julio de 1990 (90/436/CEE) en el cual se acude a mecanismos de solución amigable y, en caso de desacuerdo, a la decisión, con fuerza vinculante, de una comisión consultiva integrada por dos representantes de cada Administración involucrada y por dos personalidades independientes. Véase

Con ese contexto, veamos, de manera puntual, los pros y los contras que se han esgrimido para admitir o rechazar este tipo de instituciones en el derecho tributario.

1. Consideraciones en contra del arbitramento y de los mecanismos transaccionales de solución de conflictos en materia tributaria

1.1. El principio de "reserva de ley"

Tanto el arbitramento como en general los métodos alternativos de solución de controversias, suelen ser descartados en materia tributaria con el argumento de que su adopción implica desconocer el principio "*nullum tributum sine lege*".

Sin embargo, la réplica a semejante planteamiento es en extremo clara y simple: no es lo mismo la facultad de resolver una controversia mediante un laudo con efectos de cosa juzgada, que habilitar a un grupo de personas para que, no obstante no ostenten la condición de representantes del pueblo, legislen en materia tributaria.

Lo primero, el fallo para poner fin a una controversia, tiene precisamente como marco de referencia la normativa vigente, la cual es examinada por los árbitros a partir de los hechos.

Lo segundo, en cambio, entraña la facultad de crear derecho positivo y, por ende, de abrogar o modificar el ordenamiento preexistente.

Por lo que toca con los métodos conciliatorios o transaccionales para la resolución de conflictos, por otra parte, parece claro que el acuerdo sobre los alcances de la prestación dineraria a cargo del contribuyente no pueden implicar, en manera alguna, una renuncia o modificación arbitraria y ad hoc del ordenamiento, por parte de las autoridades estatales. La conciliación es factible, en materia tributaria, en la medida en que verse sobre prestaciones de alcance incierto respecto de las cuales sea viable afirmar que hay una duda fundada sobre el verdadero respaldo que tenga la pretensión tributaria del ente público. Y en este sentido, como en el arbitramento, su marco de referencia no puede ser otro que el régimen en vigor.

al respecto a RAMÓN FALCÓN Y TELLA, *El arbitraje tributario*, en *Convención y arbitraje en el derecho tributario*, compilación de trabajos sobre la materia orientada por GABRIELE LORRIAGA PISARK, Madrid, Marcial Pons, 1996, págs 257 y 258.

1.2. La indisponibilidad de los derechos del Estado por parte de las autoridades

En España, el principio de "indisponibilidad del crédito tributario" lo consagra el artículo 36.1 de la Ley General Tributaria.

E independientemente de la adopción expresa del principio como parte del derecho positivo, lo que se ha dicho por quienes niegan la posibilidad del arbitramento en el derecho público ("*arbitramento administrativo*") es que ni el arbitramento ni los medios conciliatorios o transaccionales de solución de conflictos tienen cabida en el *derecho tributario*, ni en general en el *derecho público*, si el asunto o la controversia de que se trate está cobijado por la "*indisponibilidad*".

Como se observa a continuación, y como se mencionó atrás en relación con el arbitramento, mal se puede aludir, al menos en lo que tiene que ver con la cuantía, a la disposición de un derecho cuya magnitud no solo es incierta sino que puede no llegar a ser reconocida por el juez, en absoluto. Cuando ello ocurre, la conciliación debe ser viable, en aras del *principio de eficacia*.

2. Consideraciones en pro del arbitramento y de los mecanismos transaccionales y conciliatorios de solución de conflictos en materia tributaria:

2.1. Lo que esté en discusión no es un derecho del Estado

Se razona mal cuando se confunde lo que el derecho dispone con o que las autoridades creen que dispone.

Puede suceder que los funcionarios interpreten o apliquen mal una norma y que, a partir de su error, pretendan algo a lo que el Estado verdaderamente no tenga derecho, o al menos no en las proporciones que sus agentes piensan.

La interpretación de la ley, como la interpretación de los hechos, puede originar dudas y controversias cuya definición, a través de la sentencia de un juez, puede ser incierta: es posible que el fallador de la razón a las autoridades estatales; pero también puede ser que resuelva a favor del contribuyente. Aun más, puede ocurrir que la sentencia acoja sólo parcialmente las pretensiones de las partes.

En ese contexto de discusión y de duda, mal se puede hablar de "disposición de derechos" y, por consiguiente, puede ser viable tanto el arbitramento como la conciliación.

Pero como es posible que, so pretexto de la duda o de la controver-

sia, y bajo la apariencia de un medio alternativo de solución de conflictos, se disponga de derechos ciertos e indiscutibles del Estado, es indispensable que los regímenes sobre la materia establezcan mecanismos de seguridad (vgr la aprobación del acto conciliatorio por el juez o tribunal) y penas drásticas para contrarrestar ese tipo de anomalías.

2.2. La "reserva de ley" no se desconoce por la adopción de medios alternativos de solución de conflictos

La *reserva de Ley* no sufre menoscabo porque las discusiones en torno a los alcances de las leyes tributarias y a su incidencia en la relación jurídica que vincula a los contribuyentes o sujetos pasivos tributarios con el Estado, sean materia de transacción o conciliación o se sometan a la decisión de árbitros.

Cuando verdaderamente se puede violar la *reserva de Ley* es en el momento y en el acto de creación de derecho positivo abstracto, independientemente de los casos concretos. Así, si el Presidente de la República crea un tributo o regula sus elementos esenciales sin facultades para ello, viola el principio de *reserva de Ley* y el acto o decreto que profiera puede ser anulado o declarado inexecutable.

Pero si de lo que se trata no es de la creación de derecho positivo sino de su aplicación, no nos encontramos ante la posible violación de la *reserva de Ley* sino, eventualmente, ante la *disposición de derechos indiscutibles y ciertos* bajo el ropaje de la conciliación o, en su caso, del arbitramento.

97

2.3. Los mecanismos alternativos permiten descongestionar a los Tribunales y facilitan la solución más pronta y eficiente de las controversias que no se sometan al arbitramento o a la conciliación

No se necesita mayor esfuerzo para concluir que los mecanismos alternativos contribuyen, de manera significativa, al principio de eficacia de la Administración de justicia.

2.4. Por esa misma razón, pueden representar beneficios muy importantes para la recaudación tributaria

Un régimen claro y preciso sobre los medios alternativos puede contribuir, de manera importante, a la recaudación tributaria.

El arbitramento, porque implica un pronunciamiento definitivo so-

bre la controversia notoriamente más ágil y expedito que el trámite ordinario ante la Administración de Justicia.

Y los métodos conciliatorios, porque los acuerdos sobre controversias cuyo contexto es la incertidumbre y la duda facilitan la relación entre la Administración y los contribuyentes y, sobre todo, abren el camino para que los esfuerzos de las autoridades tributarias se concentren en la fiscalización y en la lucha contra la evasión fiscal.

II. LAS EXPERIENCIAS DE OTROS PAISES EN ESTA MATERIA

1. En la Unión Europea

En Europa, sobresale el Convenio de Bruselas de 1990, sobre beneficios tributarios y "doble tributación".

Naturalmente, los mecanismos internacionales para superar conflictos relativos a la Jurisdicción con vocación recaudatoria constituyen una solución muy interesante en medio del conflicto, siempre presente, entre los países exportadores e importadores de capital.

98

2. En España:

2.1. *El artículo 39 de la Ley General Presupuestaria, sobre transacción judicial o extrajudicial o arbitramento en relación con derechos propios de la Hacienda Pública*

Esta disposición, junto con la adición que le hizo la Ley de Presupuestos de 1989, abre las puertas para que las autoridades de Hacienda puedan acudir a este tipo de mecanismos (3).

2.2. *El artículo 52 de la LGT, sobre "tasación pericial contradictoria" para la comprobación de valores*

Si bien no representa un laudo arbitral en sentido estricto, la *tasación pericial contradictoria* suele citarse en la doctrina como manifestación de alternativas "cuasi arbitrales" en materia tributaria.

(3) Véase a FALCÓN Y TELLA, ob cit, pág. 260.

2.3. *La llamada "acta de conformidad", que suscriben los contribuyentes y la Administración para cerrar la controversia sobre los hechos y limitar la ulterior discusión judicial a puntos de mero derecho (art 62 del Reglamento General Sobre inspección de los Tributos)*

La Administración Tributaria en España, aun a pesar de las críticas de la doctrina por las implicaciones que entraña en relación con el principio de "indisponibilidad del crédito tributario", puede proponer liquidaciones a los contribuyentes y arribar con ellos a "actas de conformidad", que descarten o limiten la continuidad del litigio.

2.4. *El artículo 88 de la ley 30 de 1992, sobre "terminación convencional en el procedimiento administrativo común"*

2.5. *El Conselli Tributari Municipal de Barcelona*

Se trata de una muy interesante institución, cuyo origen se remonta a una Ordenanza de 1988, integrada por miembros expertos en derecho tributario elegidos para periodos de cuatro (4) años, que emiten dictamen sobre los proyectos de fallo de los recursos que se someten a la consideración del Ayuntamiento de Barcelona. El dictamen no tiene fuerza vinculante, pero ofrece el especial atractivo de emanar de un órgano independiente de la Administración que cumple las funciones de gestión tributaria.

El Conselli ha sido considerado, a la vez, como un órgano asesor del Ayuntamiento, un defensor de los contribuyentes, de quienes puede recibir quejas, y un cuerpo que en alguna medida coadyuva al control de los actos de la Administración. Por lo que toca con su intervención obligatoria en los recursos, hasta 1996 había intervenido en cerca de 16000 casos. (5)

Sus pronunciamientos no son alternativos al recurso administrativo, sino integrados al mismo para complementarlo y contribuir a su legalidad y a su justicia. Tampoco obedecen a un acuerdo de la Administración con el contribuyente.

Es simplemente un órgano consultivo, pero ha operado con gran eficacia porque el ayuntamiento acata siempre sus dictámenes y los contri-

(4) A manera de ejemplo, véase a JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA, *Arbitraje sobre relaciones tributarias*, en *Convención y arbitraje en materia tributaria*, ob cit, pàgs 263 a 265.

(5) Véase a IGNACIO DE LESEA Y LEDESMA, *El Conseli Tributari Municipal*, en *Convención y arbitraje en el derecho tributario*, ob cit, pàgs 269 a 275.

buyentes lo observan como una buena alternativa para evitar los altos costos que puede demandarles el litigio ante la Jurisdicción.

Esta experiencia de Barcelona, a no dudarlo, ofrece una vía de particular trascendencia para facilitar la solución de conflictos en materia tributaria, dentro o fuera del juicio. Y naturalmente, su evaluación debe ser punto central de la agenda de los administradores tributarios y parlamentos nacionales cuando haya de definirse el curso que ha de seguir el principio de eficiencia en cuanto tiene que ver con la institución del tributo.

3. En Italia

En Italia hay dos instituciones que vienen operando a raíz de la tendencia a la desjudicialización y a procurar la eficacia en la aplicación y en la recaudación de los tributos, a saber:

La llamada "comprobación con adhesión", en la vía gubernativa conocida con el nombre de "concordato tributario" (6).

La "conciliación judicial", regulada por el artículo 48 del decreto legislativo 546 de 1992, según el cual cada una de las partes puede "proponer a la otra parte la conciliación total o parcial de la controversia", pero el medio alternativo sólo procede ante la comisión provincial y no después de la primera audiencia (7).

(6) Institución por demás discutida en la doctrina por su pretendido estímulo a prácticas indebidas de la Administración y de los contribuyentes, pero susceptible de operar con eficacia si se adoptan reglas adecuadas de control. Según TULLIO ROSEMBUJ, pudo haber generado recaudos adicionales en Italia, en 1995, por cerca de 15 billones de liras. Véase su trabajo intitulado "Alternativas al conflicto entre el fisco y el contribuyente", en INTERNET <http://www.iefpa.org.ar/criterios/digital/articulos/n4/concordato.htm>, lectura del 30 de enero de 2001. ROSEMBUJ llega a sugerir como viables, en un entorno de desjudicialización de los conflictos, los acuerdos sectoriales sobre referentes económicos de común aplicación que se tengan en cuenta para la cuantificación de las bases imponibles.

(7) Véase al respecto a FRANCESCO MOSCHETTI, *Las posibilidades de acuerdo entre la Administración Financiera y el contribuyente en el ordenamiento italiano*, traducción de DOLORES PIÑAGARIDO, en *Convención y arbitraje en el derecho tributario*, ob cit, Págs. 117 a 131. También son de destacar, en la doctrina italiana, los planteamientos que hace FRANCESCO TESAURO, en sus *Instituzioni di diritto tributario*, sobre la diferencia entre la "conciliación" y la "transacción". El profesor de Milán, repara en que la conciliación tributaria sólo es factible cuando no hay prueba cierta y directa. Véase a FRANCESCO TESAURO, *Instituzioni di diritto tributario*, Torino, UTET, 1998, págs 371 y ss. En el fondo, comenta, la conciliación "se limita a

4. En Alemania

También en Alemania hay experiencias sobre transacción y conciliación, en sede gubernativa y contenciosa, las cuales naturalmente pueden tocar con el presupuesto de hecho del tributo o con puntos de derecho respecto de lo que ROMAN SEER denomina "*valoraciones jurídicas inseguras*" (8).

III. CONDICIONES EN QUE PUEDEN SER VIABLES EL ARBITRAMIENTO Y LA CONCILIACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

En lo fundamental, las condiciones en que puede ser viable el arbitramento en materia tributaria tienen que ver con el fondo y con la forma. Veamos:

1. Condiciones de fondo:

El procedimiento arbitral no puede contravenir los principios de "*in disponibilidad del crédito tributario*" y de "*reserva de ley*". Por consiguiente:

10

1.1. Los árbitros sólo pueden fallar en derecho; no en equidad. En ese sentido, debe haber una estricta sujeción a las pruebas y a la normativa de que se trate y no resulta admisible que los árbitros obren exclusivamente según su "sentido común" o su "sentido de lo justo" (9), porque lo impide el indiscartable principio de "reserva de ley"

cuestiones de hecho que conciernen a la cuantificación de la base imponible". Véase ibidem, pág 372. LUIGI FERLAZZO NATOLI, nel suo Corso di diritto tributario (Milano, Giuffrè, 1999, pàgs 242 a 244), sostiene que, tal como está regulada la conciliación en Italia, "può comportare una deroga al principio dell' 'indisponibilità del credito tributario'".

(8) Véase a ROMAN SEER, *Contratos, transacciones y otros acuerdos en el derecho tributario alemán*, traducción de MARIA LUISA GONZALEZ — CUELLAR SE-RRANO, en *Convención y arbitraje en el derecho tributario*, ob cit, Págs. 133 a 159. Véase también a JUAN ZORNOZAPEREZ, *¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el derecho tributario español*, en *Convención y arbitraje*, ob cit, Págs. 165 y 166.

(9) Sobre fallos en equidad, véase a JORGE RERINAN GIL, *Nuevo régimen de arbitramento*, Santa Fe de Bogotá, Cámara de Comercio, 1999, Págs. 4 y 5.

1.2. *La solución arbitral que se profiera debe ser vinculante, como un verdadero laudo, en decisiones que tengan que ver con materias de valoración jurídica incierta (10), como:*

- a) Las presunciones como relevo de prueba.
- b) Las apreciaciones cuantitativas que envuelven algún grado de subjetividad, como “precios de mercado”, “precios corrientes en plaza”, “costos corrientes”.
- c) Las apreciaciones cualitativas que igualmente entrañan cierto grado de subjetividad, como “relación de causalidad del gasto con la actividad productora de renta”, “imputación de costos o gastos a actividades gravadas o exentas”, “naturaleza jurídica del hecho o acto”, “maniobras de elusión del impuesto” etc.
- d) Los métodos indirectos de tasación de las bases imponibles (vgr consignaciones bancarias que obren como referente, volumen de utilización de tarjetas de crédito, etc.)
- e) La existencia de precedentes judiciales de interés.

1.3. *Sobre materias de valoración jurídica segura, o cuya apreciación subjetiva sea muy limitada, puede acudirse al dictamen de órganos consultivos independientes cuyo experticio???? no obligue, pero si ofrezca una pauta de seguridad, así sea relativa, para los contribuyentes. Un modelo interesante de referencia puede ser el del Conselli Tributari de Barcelona*

1.4. *La vía del arbitramento debe ser voluntaria para el contribuyente (11), pero no en virtud de un “compromiso”, ni obviamente de una “cláusula compromisoria”, sino de un régimen legal completo que contenga disposiciones como las siguientes (12):*

(10) Seguimos parcialmente, en esta materia, a JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA, *Arbitraje sobre relaciones tributarias*, ob cit, Págs. 264 y 265.

(11) Es de recordar, en esa materia, que la Corte Constitucional de Colombia ha interpretado el artículo 116 de la Carta en el sentido de que descarta el “arbitramento forzoso” porque advierte que los particulares “pueden”, y no “deben”, ser habilitados por las partes para proferir fallos en derecho o en equidad. (sentencia de mayo 20 de 1997 por la cual se declaró inexecutable el numeral 19.14 del artículo 19 de la ley 142 de 1994 por obligar a los interesados en conflictos relativos a los servicios públicos domiciliarios sean sometidos a la decisión arbitral).

(12) Régimen legal que para el autor de este escrito es absolutamente viable, porque la tesis según la cual “sólo el juez natural”, en este caso el Contencioso Administrativo, puede decidir sobre la nulidad de los actos administrativos, no repara en que

- a) Lo que puede ser sometido al arbitramento tributario
- b) Las condiciones precisas de integración del Tribunal.
- c) El derecho del contribuyente o afectado con el edo??? administrativo o liquidatorio, y de la propia Administración, de acudir al arbitramento.

IV. EL ARBITRAMENTO Y LOS METODOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS EN COLOMBIA

Ya se ha expuesto, a lo largo de este escrito, que en Colombia no han tenido acogida ni la conciliación ni el arbitramento, como medios alternativos para la solución de conflictos de naturaleza tributaria.

Si bien el artículo 116 de la Carta consagra expresamente la posibilidad del arbitramento y de la conciliación en los términos que al efecto disponga (a ley, hasta la fecha no se han adoptado tales medios alternativos en nuestro derecho positivo. Aun más, el párrafo 20 del artículo 59 de la Ley 23 de 1991, tal como fué subrogado por el artículo 70 de la Ley 446 de 1998, del párrafo 20 del artículo 56 del decreto 1818 de 1998 (por el cual se compilan las normas colombianas vigentes sobre *'métodos alternativos para la solución de conflictos'*) han advertido, con énfasis, que *"no puede haber conciliación en los asuntos que versen sobre conflictos de carácter tributario"*.

En alguna oportunidad, la ley 633 de 2000 estableció la posibilidad de la *"conciliación"* en materia tributaria, pero únicamente en relación con controversias administrativas o judiciales que estuvieran en curso cuando entró a regir. Sin embargo, especialmente por la forma como fué concebida y desarrollada por las normas reglamentarias y por las instrucciones y circulares administrativas internas que orientaron su aplicación, a la postre la medida se tradujo en una verdadera *"amnistía"* que se ocultaba bajo el ropaje de los *"medios alternativos"* (13).

el inciso 4º del artículo 116 faculta a la ley, sin limitaciones, para establecer los términos en que los particulares pueden obrar como árbitros. Si la transacción o la conciliación sobre los efectos patrimoniales es viable, por qué no puede ser viable el arbitramento?

(13) La jurisprudencia de la Corte Constitucional de Colombia ha sido enfática en el sentido de proscribir las amnistías tributarias por considerálas violatorias del *principio de igualdad*. El punto de partida de la jurisprudencia, en esta materia, lo constituyó la sentencia número C-527, del 10 de octubre de 1996 (ponente el magistrado Jorge Arango Mejía) *"Sobre las conciliaciones"* previstas en la ley 633 se dijo, en

De cualquier manera, desde el punto de vista constitucional es absolutamente viable la adopción legal de los métodos alternativos en materia tributaria, con arreglo a las condiciones y reglas que se han dejado expuestas (14).

su momento, que no solo no tenían ese carácter, porque ooubtàn amnistías”, sino que, en su condición de temporales y aplicables solamente para los litigios en curso al entrar a regir la ley era violatoria del principio de igualdad. Sin embargo, no hubo oportunidad de conocer un pronunciamiento de fondo sobre el tema, porque la Corte, en su momento, se inhibió de fallar sobre la acusación de inconstitucionalidad de las normas correspondientes.

(14) Y así lo ha sugerido el INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO en el Modelo de Código Tributario para América Latina que viene elaborando desde hace más de un año.

Os mecanismos alternativos de resolução de controvérsias tributárias: experiências no Brasil

Prof. Mary Elbe Gomes Queiroz

As grandes e velozes transformações por que vem passando o mundo globalizado têm resultado em uma maior complexidade nas relações comerciais e pessoais. Por conseguinte, a prática e a aplicação do direito por todos os operadores dos novos tempos passou a exigir maior agilidade, eficiência, economia e busca do equilíbrio da forma e do conteúdo para que se possa conseguir, com rapidez e de modo menos oneroso, a solução dos conflitos.

Exsurge assim a necessidade de inovações e de serem encontradas novas fórmulas para resolução das controvérsias tendo em vista que a lentidão, o volumoso número, a excessiva formalidade e a burocracia do processo judicial tradicional são fatores que resultam em insatisfação daqueles que procuram a proteção estatal em busca de solução para as suas pretensões.

Esse quadro aponta para a busca de outros mecanismos para solução dos conflitos, como forma alternativa aos modelos arcaicos do moroso processo judicial. Como exemplo de modelos que hoje já estão sendo implantados nos mais diversos países, encontramos aqueles chamados de autocompositivos (a negociação direta, a conciliação e a mediação) e os heterocompositivos (a arbitragem e a jurisdição estatal).

No ordenamento jurídico brasileiro, não é novidade a possibilidade de que fórmulas alternativas à prestação jurisdicional fossem utilizadas com vista ao fim das demandas, entretanto, nunca houve efetividade nos modelos já implantados. No Decreto nº 737 de 1850 já se encontrava prevista a arbitragem, de dois tipos, a voluntária e a obrigatória. No próprio Código Civil de 1916, artigos 1.037 a 1.048, estava previsto o juízo arbitral cujo instrumento era o compromisso arbitral. O Código de Processo Civil de 1929, nos seus artigos 1.031 a 1.046, também previa a hipótese do juízo arbitral. Apesar de tais previsões legais, a decisão do juízo arbitral somente adquiria definitividade após a homologação judicial.

O Brasil, na sua história, já teve experiências do uso de arbitragem no âmbito do Direito Internacional, como por exemplo, na crise diplomática com o Reino Unido – a “Questão Christie” – por volta de 1863, que levou a ruptura com aquele país, em consequência da detenção de tripulantes de um navio da armada britânica, no Rio de Janeiro. Levada a questão à arbitragem do rei Leopoldo da Bélgica, o laudo arbitral foi favorável ao Brasil.

Igualmente, nas discussões sobre a fronteira do Brasil com a Argen-

tina, no debate sobre a interpretação do Tratado de Madri de 1750, a questão foi decidida pela arbitragem dos Estados Unidos da América, que elaborou o respectivo laudo arbitral em 1895, tendo resultado na assinatura de um novo Tratado, em 1889.

Em 1901, quando da controvérsia do Brasil e Inglaterra acerca da Guiana Inglesa, o Rei Vittorio Emmanuele III, da Itália, em 1904, proferiu laudo arbitral favorável à Inglaterra.

No âmbito do Mercosul (bloco composto por Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai), o Brasil assinou o Tratado de Assunção e, posteriormente, em 1991, foi selado o Protocolo de Brasília para Solução de Controvérsias, no qual foi dada preferência a um sistema arbitral para solução de conflitos, ao invés de um órgão investido de funções jurisdicionais.

Em 1996, com o advento da Lei nº 9.307, foi implantado, em definitivo, no Brasil, o juízo arbitral, com autonomia da respectiva decisão, reconhecida, inclusive, pelo judiciário e aceita como título executivo. Todavia, atualmente, somente no tocante às questões trabalhistas é que estão sendo implantadas medidas alternativas, ainda embrionárias.

Em matéria tributária, todavia, as iniciativas no sentido da admissibilidade de mecanismos alternativos são tímidas e incipientes. Como forma de garantir, inclusive, os direitos dos contribuintes contra a voracidade arrecadatória do Fisco, são considerados como inexpugnáveis os princípios da legalidade, do devido processo legal e da unicidade de jurisdição.

As relações jurídico-tributárias, entretanto, hoje com grande influência das relações internacionais, não podem continuar refém de modelos estáticos que não evoluam e possam adequar-se às operações e negócios realizados, em frações de segundos, nos mais diversos países.

Inúmeras são as deficiências que podem ser apontadas nos atuais modelos existentes de soluções de litígios tributários, nos quais convivem e há a superposição dos contenciosos administrativos e judiciais, com graves prejuízos tanto para o Fisco como para os contribuintes.

O primeiro fator prejudicial é o tempo que leva uma pendência a proterlar-se, às vezes, em média, por um período de quinze (15) anos. Outro problema, o qual também é uma das causas da lentidão e demora, é o grande número de processos pendentes: em fase administrativa, mais ou menos 55.000; em fase de inscrição de Dívida Ativa, mais de três milhões de débitos inscritos; e em fase judicial, o alarmante número de mais de um milhão de processos aguardando julgamento. Impende ressaltar que o crédito tributário em litígio nesses processos monta o total de mais ou menos R\$ 166 bilhões de reais (equivalentes a U\$ 59 bilhões de dólares).

Diante de tal quadro, há que se reconhecer o prejuízo que esse volume excessivo de demandas acarreta quando a respectiva solução é efetivada, apenas, no âmbito da prestação jurisdicional dos órgãos judiciais. A inércia dos processos judiciais, em que pesem os grandes esforços dos

membros do Poder Judiciário, revela que tal exclusividade tem-se mostrado insuficiente e insatisfatória para solucionar os conflitos tributários.

A grande morosidade resulta em perdas para ambas as partes envolvidas. Para o Fisco, quando vencedor, porque demora a receber os seus créditos e, quando vencido, por ter que direcionar o aparato da sua máquina administrativa para litigar por créditos lançados indevidamente e ainda tendo que arcar com ônus da sucumbência. Também para o contribuinte, são inúmeros os prejuízos das demandas prolongadas, tanto quando vencedor, pois, enquanto elas perduram, tem dificuldade de obter certidões negativas, muita das vezes com implicações na realização de negócios, como quando vencido, tem que arcar com o ônus da incidência de juros moratórios por todo o período enquanto durar o litígio.

Nesse sentido, devem ser consideradas as vantagens e os ganhos efetivos que podem advir da resolução de conflitos por outros mecanismos que não, apenas, o processo judicial e a exarcebação da jurisdição. Deve-se procurar adequar os velhos paradigmas ao confronto do contexto da realidade que opera com pessoas e mercados em tempo real em consequência dos avanços tecnológicos e do crescimento das relações transnacionais, para se descobrir outros mecanismos que possam trazer maior satisfação na solução dos litígios. Impende observar que, atualmente, mais ou menos 80% dos conflitos mercantis internacionais já são solucionados por mediação ou arbitragem.

A importância e virtudes da admissibilidade de outros mecanismos de solução podem ser identificadas com relação aos aspectos de rapidez, economia e redução de custos, maior informalidade dos ritos procedimentais, confiabilidade, sigilo, flexibilidade, desafogo do Poder Judiciário, menos custos e maior consenso das partes litigantes que poderão ter uma maior influência no resultado das suas causas, como exemplo, por meio da mediação ou negociação.

A grande característica que diferencia e tornam atrativas as soluções alternativas para os conflitos tributários diz respeito à especialidade daqueles que forem chamados a resolver as controvérsias. Em matéria tributária, nem sempre as questões em discussão são relativas, exclusivamente, a aspectos jurídicos. Elas podem abranger, também, conhecimentos de contabilidade, auditoria fiscal e contábil etc. que exigem daquele que vai manifestar-se sobre o conflito um conhecimento técnico e amplo do universo macro dos aspectos envolvidos.

No Brasil, o Fisco federal, na busca de prevenir conflitos, encontrar soluções mais rápidas e evitar um grande número de demandas judiciais, nos últimos anos, tem proposto algumas medidas, que poderíamos denominar de formas alternativas para por fim aos eternos conflitos Fisco x contribuinte.

Como medidas de prevenção de conflitos, poderíamos citar o instituto da compensação que foi admitido pela Lei nº 8.383/1991, por meio do qual o próprio contribuinte poderá proceder a compensação dos seus dé-

bitos tributários com créditos que ele tenha contra a Fazenda Pública.

Outra medida de grande repercussão, foi o REFIS (Programa de Recuperação Fiscal), considerado como uma forma de transação por meio de parcelamento, a longo prazo, concedido pelo Fisco com vista a que os contribuintes devedores ou que se encontrassem em litígio na via judicial, pudessem desistir de suas ações e pagar os seus débitos em longas prestações, algumas até em períodos de mais de setecentos anos.

Recentemente, foi editada a Medida Provisória n° 38, de maio de 2002, que, com fins arrecadatários, teve uma pretensão muito maior, além de dar direito ao parcelamento, ainda concedeu anistia das infrações com perdão das penalidades e multas, mesmo aquelas decorrentes de lançamento de ofício, para os contribuintes que desistissem de suas ações judiciais.

Vale ressaltar, também, a importância do papel que vêm desempenhando os órgãos administrativo-julgadores como um instrumento de que dispõe a Administração Tributária para evitar discussões judiciais sobre matéria tributária, bem assim a contribuição que o contencioso administrativo vem dando no sentido de possibilitar maior agilidade nas soluções das respectivas lides e evitar maiores perdas para o Fisco.

O contencioso administrativo brasileiro, no âmbito federal e em alguns Estados, é composto por órgãos colegiados tanto na primeira como na segunda instância. Na segunda instância, há paridade entre os membros julgadores do Fisco e dos contribuintes, pois ambos encontram-se representados em igualdade de condições. Tais órgãos garantem o exame das lides tributárias de maneira competente e com maior especialidade, pois eles são constituídos de profissionais experientes e conhecedores de matérias específicas, revestindo, assim, os respectivos julgamentos, de maior tecnicidade e confiabilidade.

Nos últimos tempos, os órgãos administrativo-julgadores vêm ganhando maior prestígio e credibilidade, exatamente porque eles têm procurado exercer o controle da legalidade dos atos administrativos dos agentes do Fisco, na busca de dar a melhor solução às discussões entre Fisco e contribuinte, de modo imparcial, procurando aplicar a legalidade de modo amplo para alcançar, inclusive, a submissão da lei aos magnoz desígnios constitucionais.

Mister se faz que haja um maior incentivo e estímulo ao aperfeiçoamento dos órgãos administrativo-julgadores por meio da criação de uma estrutura adequada. É imprescindível que tais órgãos sejam revestidos de independência, imparcialidade, transparência e autonomia, para que sejam eficientes e adquiram maior legitimidade, no sentido de que a própria Administração Tributária possa fazer um exame prévio dos litígios tributários, a fim de que sejam reduzidas as querelas judiciais indevidas e evitado o pesado ônus de sucumbências para a Fazenda Pública.

É necessário, também, que os julgamentos proferidos por esses órgãos administrativos sejam reconhecidos como definitivos para que

possam ser visualizados como uma alternativa, dotada de efetividade, para a solução e composição dos conflitos entre Fisco e contribuinte, para que não se tornem inócuas as respectivas decisões e, ao contrário do pretendido, não resultem em levar mais demandas ao crivo do Poder Judiciário.

Aos poucos, a evolução da realidade social dinâmica começa a impor-se à realidade estática das leis para exigir novos processos de normatividade com formatação diferenciada, que tragam avanços na busca de medidas que previnam os conflitos e estimulem a introdução de novas fórmulas para resolução das controvérsias tributárias.

O norte aponta, sem dúvida, para a desjudicialização das querelas tributárias. A própria Constituição Federal já reconhece julgamentos fora da preponderância jurisdicional, como as Comissões Parlamentares de Inquérito (CPI), a Justiça Desportiva, os Tribunais de Contas etc.

Deve ser buscado, todavia, o ponto de equilíbrio no embate entre a necessidade premente de celeridade para o término das demandas tributárias e a segurança inexpugnável da prestação jurisdicional, sem que haja prejuízo dos interesses da sociedade envolvidos na preservação do crédito tributário e na exigência do respeito aos direitos e garantias dos cidadãos. Entretanto, não se pode esquecer as lições de Rui Barbosa, de que não há maior injustiça do que a prestação da justiça tardia.

A resolução das controvérsias tributárias somente alcançará os seus objetivos se forem adotadas medidas que efetivamente resultem em maior celeridade, eficiência, lisura, transparência, informalidade, redução de custos, facilidade na produção de provas, confiabilidade, flexibilidade e eficácia na obtenção de resultados.

Por conseguinte, os mecanismos alternativos para solução dos conflitos tributários, necessariamente, deverão ensejar maior satisfação das partes envolvidas e trazer ganhos tanto para Fisco como para os contribuintes, desarmando-se os ânimos em busca de um maior equilíbrio e equidade, na busca de revestir a relação jurídico-tributária de maior certeza e segurança jurídica.

Medidas alternativas para resolução de conflitos entre Administração e contribuintes - A experiência brasileira

Heleno Taveira Torres (1)

1. Considerações iniciais

O princípio jurídico e técnico da praticabilidade ou praticidade da tributação, que se deve estender aos meios de resolução de controvérsias, carece ser repensado e posto como condição de eficiência administrativa, tal como o exige o art. 37, da Constituição brasileira. Adam Smith, já nos idos de 1776, enfatizava a importância da garantia de certeza e praticabilidade dos tributos, como meio de igualdade e segurança jurídica para os contribuintes (2); e hoje, passados mais de séculos, sentimos que ainda não se implantou tais valores no nosso ordenamento como critério condutor do sistema de tributos.

Todavia, que não se confunda, erroneamente, praticabilidade e eficiência da administração tributária com qualquer espécie de busca desenfreada por aumento de arrecadação, que certamente será alcançada como decorrência, mas não propriamente como um fim em si mesmo. A economia dos procedimentos, a justa identificação da capacidade contributiva, por meios práticos (3), e a celeridade para viabilizar a atuação tributária, observados os direitos individuais e nos termos da legalidade, estes sim, devem ser os instrumentos para se promover o princípio da eficiência (4) na Administração tributária. Eficiência esta que se há de re-

110

(1) Professor de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP e de Direito Tributário Internacional, no Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Advogado.

(2) SMITH, Adam. *Indagación acerca de la naturaleza y las causas de la riqueza de las naciones*, 2ª ed., Madrid: Aguilar, 1961, p. 719.

(3) Como bem notou Misabel Derzi, nos seus preciosos comentários à obra maior de Aliomar Baleeiro: A praticabilidade é princípio implícito e difuso ca Constituição e tem como objetivo garantir o cumprimento e a execução das leis, da forma mais simples e cômoda”. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. RJ: Forense, 11ª ed., 1999, anotado por Misabel de Abreu Machado Derzi, p. 136.

(4) Sobre a eficiência administrativa, cfr: SEPE, Onorato. *L'efficienza nell'azione amministrativa*. Milano: Giuffrè, 1975, p. 369.

fletir na resolução de conflitos nesse domínio, cuja lentidão e excesso de procedimentos causam perdas inequívocas à Administração e aos contribuintes.

Nos últimos tempos, é bem verdade, foram habilitados diversos procedimentos para conferir maior participação dos administrados na gestão tributária, potencializando a execução das leis (lançamentos por homologação, recurso às presunções, pautas de valores, diferimentos, regimes de retenção na fonte e substituição tributária etc), criação de tributos mais práticos, como o SIMPLES, uso de *Internet* para entrega de declarações, busca a processos administrativos e até para efetuar consultas, bem como redução de burocracias na área aduaneira etc; ampliadas as possibilidades de solução extrajudicial de conflitos entre a Administração e os contribuintes (compensações, moratorias, parcelamentos, anistias etc), dentre outras. Houve saudáveis evoluções no trato da administração tributária. Contudo, a necessidade de garantir ampliação de arrecadação aliada a uma exagerada compulsão burocrática, serviram para ampliar o número de deveres formais a serem cumpridos pelos contribuintes, com a ilusão de conquistar algum controle "absoluto" sobre os atos destes, bem assim de impedir qualquer espaço de "fuga" à tributação, tornando, aquelas medidas, meros paliativos. Eis um círculo vicioso e perverso do qual ainda não se libertaram as partes das relações jurídicas tributárias.

O presente estudo tem por objetivo situar o problema da simplificação fiscal como critério hermenêutico para garantir os conteúdos axiológicos superiores do sistema tributário, vinculantes para os procedimentos de arrecadação, e especialmente para os fins da fiscalização e exigibilidade dos tributos, como elemento de influência sobre os procedimentos e técnicas de resolução de conflitos em matéria tributária, analisando a relação entre este e o princípio da *indisponibilidade do patrimônio público* (crédito tributário), na tentativa de garantir compatibilização entre ambos. Assim, trataremos, de início, da insuprimível segurança jurídica que se deve manter para os contribuintes, quanto ao estrito cumprimento da legalidade e da não-discriminação, com direito assegurado à fiel demonstração de capacidade contributiva; passando às formas alternativas de resolução de conflitos, avaliando-os à luz dos critérios democráticos de uma tributação justa, certa, rápida e econômica.

2. A função certeza do ordenamento e seus efeitos sobre a simplificação fiscal

A simplificação fiscal, como instrumento da eficiência administrativa, não pode ser considerada como meio de garantir maior arrecadação, na sua versão pura e simples. Antes, deve ser assimilada como meio de equilibrar os interesses do Estado com os limites constitucionais e direitos individuais dos cidadãos, alheando-se de complexidades inúteis e de

toda espécie de exageros burocráticos, servindo como instrumento de uma legalidade democrática, justa, operativa, mas também segura e ponderada.

No percurso de positivação do direito constitucional, a “lei” sempre apareceu com o indelével caráter garantístico de uma certeza do direito (5) e de realização de justiça; mesmo que por meio desta própria “lei”, por inúmeras vezes, tenham sido perpetradas as mais insolentes injustiças contra a sociedade. Nesse contexto, a segurança jurídica prestar-se-ia a conferir previsibilidade na regular positivação do direito, o que findaria por reforçar o alcance e o conteúdo dos dispositivos constitucionais, pelo processo de positivação (6). Essa função, a legalidade não a perdeu, pois somente quando houver certeza do direito, i.e., exata determinação do conteúdo jurídico aplicável, e manutenção da igualdade de tratamento por parte das autoridades competentes, nos respectivos atos de aplicação do direito, pode-se afirmar a presença inequívoca do princípio da legalidade.

Na Constituição brasileira, o princípio da *legalidade* desempenha três importantes papéis (7), a saber: i) como princípio da “reserva de lei” formal, quanto às matérias para as quais a Constituição exige lei específica (agregue-se a reserva de *lei complementar*); ii) como princípio da “tipicidade” (8), ou legalidade material, quanto à tipificação exaustiva dos cri-

(5) Sobre a certeza do direito nos atos de aplicação, vide: TREMONTI, Giulio. *Imposizione e definitività nel diritto tributario*. Milano: Giuffrè, 1977, p. 543.

(6) Assinala César García Novoa: “A la pretensión de definitividad de la norma hay que unir la pretensión de estabilidad de la misma, expresión formal de la confianza del ciudadano en el Derecho, lo que debe servir para reprobado los cambios normativos excesivos e injustificados. Y finalmente, la plenitud de la norma. La regulación normativa ha de expresarse de tal manera que la definición de los supuestos de hecho comprenda un ámbito de la realidad normada lo más amplio posible, de forma que se aminoren las lagunas” GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 77. Parece difícil para um sistema conseguir alcançar estes objetivos desprovido de um Código Tributário estável e bem estruturado.

(7) Guastini confirma essa feição tríplice da legalidade, ao formular a seguinte relação: “1) ‘È invalido ogni atto dei pubblici poteri che sia in contrasto con la legge’ (...); 2) ‘È invalido ogni atto dei pubblici poteri che non sia espressamente autorizzato dalla legge’. Si parla a questo proposito di ‘principio di legalità in senso formale’. 3) ‘È invalida (costituzionalmente illegittima) ogni legge che conferisca un potere senza disciplinarlo compiutamente’. Si parla a questo proposito di ‘principio di legalità in senso sostanziale’. GUASTINI, Riccardo. *Legalità (principio di)*. *Digesto delle discipline pubblicistiche*. Torino: UTET, 1987, v. IX, p. 87.

(8) Como lembra Fedele, a legalidade possui, em matéria tributária, “(...) una funzione esclusivamente garantistica per i privati ed i tributi si caratterizzano come interventi autoritativi, limitativi della proprietà e della libertà dei privati medesimi, se-

térios normativos (ex. art. 150, I, CF); e iii) como princípio da “vinculatividade”, ou como prefere Alberto Xavier, princípio de preeminência (9), ao exigir submissão de todos os atos administrativos ao império da vontade legislativa (ex. art. 37, CF), afinal, a vontade da administração não é representação de ordem, mas cumprimento da legalidade, sob a égide do consentimento expedido pela representação da vontade do povo. Contudo, porque a legalidade formal é um problema de fontes do direito e a vinculatividade, uma decorrência da tipicidade, quanto à conduta da Administração, vamos nos fixar exclusivamente na *tipicidade*.

A legalidade substantiva condiciona o poder, põe-o dentro de limites, circunscrevendo seu campo de ação material. Todo o problema da tipicidade resolve-se numa questão de disciplina dos poderes públicos (ou privados). Essa é uma forma de garantia fundamental, pois quanto mais estiver disciplinado o exercício do poder, menor o espaço para o arbítrio (10) (*princípio da interdição da arbitrariedade*), ao reduzir o campo de interpretação dos conceitos, institutos e formas do direito. A ação do aplicador queda-se vinculada à vontade coletiva expedida na lei. E essa exigência de tipicidade amplia-se ainda mais quando a Constituição atribui *competências exclusivas* às pessoas políticas, segundo uma distribuição *tipológica* (arts. 153, 155 e 156), e, ao mesmo tempo, veda qualquer espécie de invasão de competências (art. 146, II), como forma de garantir os valores de igualdade, justiça material e propriedade.

A natureza de ato vinculado, inerente ao ato administrativo de lançamento, impõe, no processo de criação da norma individual e concreta (11), pela autoridade administrativa competente, prevalência do conteúdo

113

condo la classica formula che nella coattività del prelievo individua una manifestazione della sovranità dello Stato, espressa però esclusivamente attraverso la legge impositrice, in cui il rapporto tributario trova direttamente la sua ‘fonte.’ FEDELE, Andrea. *La riserva di legge*. AMATUCCI, Andrea; GONZÁLEZ GARCIA, Eusebio; SCHICK, Walter. *Trattato di diritto tributario*. Padova: CEDAM, v. I, t. I, p. 159-60. Cfr. ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da legalidade tributária. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Tributário*. São Paulo: Bushatsky, 1973, p. 142.

(9) XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: RT, 1978, p. 14.

(10) Nas palavras de Guastini: “La garanzia dei diritti è massima quando la legge, nel conferire un potere, pone ad esso non solo limiti, ma anche vincoli sostanziali, predeterminando il contenuto dei suoi atti (ossia conferisce un potere vincolato)”. GUASTINI, Riccardo. *Legalità (principio di)*. *Digesto delle discipline pubblicistiche*. Torino: UTET, 1987, v. IX, p. 89.

(11) José Souto Maior Borges critica a teoria que vê o ato de lançamento como ato de aplicação, preferindo entendê-lo como ato de criação de “norma jurídica”. Cfr. BORGES, J. Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2ª edição. SP: Malheiros, 1999, p. 111-6; cfr. MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. *Do lançamento tributário – execução e controle*. SP: Dialética, 1999, p. 206.

do semântico do texto interpretado (lei), numa relação de “classe” (conotação) e elemento (denotação) – o ato administrativo. A aplicação do direito exige, nos fenômenos lógicos de *subsunção*, do conceito da hipótese ao conceito do evento factual, e o de *implicação* da hipótese à tese (conseqüente), do fato jurídico à relação jurídica, plena consonância com o que na lei vigora (12), sem que o intérprete possa interferir na significação, impondo seus desejos, a título de “fazer justiça” ou superar o “formalismo” que o positivismo impõe. E assim, em vista da tipicidade (13), a ação do aplicador do direito encontra claros limites na lei, tanto de i) *ordem formal*, sobre os procedimentos que deve adotar, quanto de ii) *ordem material*, sobre o conteúdo que deve incluir nas normas que venha a produzir. Quer dizer, o princípio da *reserva de lei* exige da Administração observância vinculada não apenas ao fundamento para sua ação (ocorrência da *fatispécie* (14) da norma tributária), mas também quanto ao critério de decidibilidade, no ato de aplicação. Este último corresponde ao procedimento que a autoridade deverá praticar para uma aplicação legítima da lei tributária (validade formal).

(12) Para Alberto Xavier, “existiria discricionariedade quanto ao conteúdo se a lei autorizasse a administração, na prática do lançamento, a exercer uma liberdade de escolha referente a qualquer dos elementos que concorrem para, em abstrato, definir a prestação tributária individual. Uma autorização dessa espécie, seria, porém, inconstitucional e isto precisamente por brigar contra o princípio da legalidade na sua expressão de reserva absoluta de lei ou de tipicidade. Ora, de harmonia com o princípio da tipicidade e ‘nullum tributum sine lege’ a lei fiscal contém em si mesma uma valoração definitiva das realidades sobre que versa, a qual exclui qualquer elemento a ela estranho, especialmente a vontade da administração.” XAVIER, Alberto. *Conceito e natureza do lançamento tributário*, SP: Juriscredi, 1977, p. 162.

(13) Como diz Paulo de Barros Carvalho, o princípio da tipicidade tributária define-se em duas dimensões: “i) no plano legislativo, como a estrita necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo, de modo expresso e inequívoco, os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional; e ii) no plano da facticidade, como exigência da estrita subsunção do evento aos preceitos estabelecidos na regra tributária que o prevê, vinculando-se, obviamente, à adequada correspondência estabelecida entre a obrigação que adveio do fato protocolar e a previsão genérica constante da norma abstrata, conhecida como *regra-matriz de incidência*. Corolário inevitável da aplicação desse princípio é a necessidade de que os agentes da Administração, no exercício de suas funções de gestão tributária, *indiquem, pormenorizadamente, todos os elementos do tipo normativo existentes na concreção do fato que se pretende tributar e, bem assim, dos traços jurídicos que apontam uma conduta como ilícita*.” CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. *RDDI*, SP: Dialética, 1998, jul., n° 34, p. 105.

(14) O termo “*fatispécie*” pode ser visto como um neologismo, mas se presta muito bem para representar a idéia do fato jurídico, pois deriva do latim *facti species* que literalmente significa “figura do fato” ou “aparência do direito”.

Deve, o referido princípio da praticidade, servir como guia de todo esse processo de positivação em matéria tributária, indo da legalidade à aplicabilidade administrativa, visando a garantir o direito a um direito tributário seguro, simples, viável e econômico aos administrados. Mormente agora, ao tempo que ganha "status" de regra constitucional, no art. 37, da Constituição brasileira, a saber: "A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e *eficiência* (...)". O crescimento da arrecadação deve ser vista como decorrência de uma série de atos coordenados visando à criação de condições de efetividade da legislação e adequação administrativa à praticabilidade.

A praticabilidade da tributação é inequívoca forma de estabelecer condições factíveis de isonomia na sujeição tributária, quando empregada sem comprometer a legalidade ou a tipicidade, porquanto deva, ela própria, decorrer da própria legislação. Entabulada com a finalidade de garantir harmonia no sistema e conforto para os contribuintes diante dos procedimentos vários, estimulando, com isso, um desenvolvimento saudável, cordial, justo e equilibrado das relações tributárias.

2.1. *Exemplo de simplificação com garantias de legalidade e certeza – o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES)*

11

Exemplo marcante de simplificação fiscal, incidente sobre espécies de sujeitos passivos, modificando o regime tributário de contribuintes, é o caso do "Simples" brasileiro, que leva em conta a qualificação do contribuinte em "micro" ou "pequena empresa", segundo o faturamento auferido.

A Constituição Federal de 1988 destaca, como princípio geral da ordem econômica, no inciso IX, do artigo 170, a garantia de *tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País*, e ainda, no art. 179, que *A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.*

A União, pela Lei federal nº 9.317/96, visando ao atendimento do disposto nestes artigos da Constituição, instituiu o referido tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, aplicável às microempresas e as

empresas de pequeno porte, em matéria de tributos e contribuições, denominado de "SIMPLES".

O Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES) surge, então, como substitutivo da cobrança dos seguintes tributos: Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas, Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, Contribuição para a Seguridade Social - COFINS, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, as Contribuições patronais destinadas à Seguridade Social, que variam em decorrência da atividade desenvolvida pela empresa (15), e o Imposto sobre Produtos Industrializados (se for contribuinte do IPI), o Imposto estadual sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (se for contribuinte do ICMS) ou o Imposto sobre Serviços de qualquer natureza (se for contribuinte do ISS). No caso destes dois últimos, caso o respectivo Estado ou Município tenha aderido, mediante convênio, ao programa do SIMPLES. Na prática, surgiu como uma espécie de consolidação de todos eles, sob uma alíquota única, para em seguida vir a ser repartido entre as pessoas tributantes (União, Estados, Municípios), na proporção dos tributos envolvidos.

116

As pessoas (contribuintes) que podem optar por esse regime simplificado são repartidas nos seguintes grupos:

- *Microempresa* (ME), pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$120.000,00 (cento e vinte mil reais);
- *Empresa de pequeno porte* (EPP), pessoa jurídica que tenha auferido, no ano calendário, receita bruta superior a R\$120.000,00 (cento e vinte mil reais) e igual ou inferior a R\$1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais).

Desse modo, a pessoa jurídica enquadrada na condição de *microempresa* ou de *empresa de pequeno porte*, desde que não pratique nenhuma das atividades impeditivas, e que esteja em situação regular para com a Fazenda Nacional e INSS, poderá optar pelo regime favorecido garantido constitucionalmente.

O valor devido mensalmente pela ME inscrita no SIMPLES será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta mensal auferida, dos seguintes percentuais:

(15) Contribuições para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que tratam a Lei Complementar n. 84, de 18 de janeiro de 1996, os arts. 22 e 22A da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991 e o art. 25 da Lei n. 8.870, de 15 de abril de 1994.

MICROEMPRESA		
Receita bruta acumulada	ME contribuinte do IPI	ME não contribuinte do IPI
Até R\$ 60.000,00	3,5%	3,0%
De R\$ 60.000,01 até 90.000,00	4,5%	4,0%
De R\$ 90.000,01 até 120.000,00	5,5%	5,0%

EMPRESA DE PEQUENO PORTE		
Receita bruta acumulada	EPP contribuinte do IPI	EPP não contribuinte do IPI
Até R\$ 240.000,00	5,9%	5,4%
De R\$ 240.000,01 até 360.000,00	6,3%	5,8%
De R\$ 360.000,01 até 480.000,00	6,7%	6,2%
De R\$ 480.000,01 até R\$ 600.000,00	7,1%	6,6%
De R\$ 600.000,01 até R\$ 720.000,00	7,5%	7,0%
De R\$ 720.000,01 até 840.000,00	7,9%	7,4%
De R\$ 840.000,01 até R\$ 960.000,00	8,3%	7,8%
De R\$ 960.000,01 até R\$ 1.080.000,00	8,7%	8,2%
De R\$ 1.080.000,01 até R\$1.200.000,00	9,1%	8,6%
Acima de R\$ 1.200.000,00 (*)	10,92%	10,32%

Quando a receita bruta acumulada da empresa supera o teto de R\$ 1.200.000,00, a pessoa jurídica é automaticamente excluída do programa Simples no ano-calendário subsequente, podendo a ele retornar, formalizando sua opção no ano-calendário subsequente àquele em que a receita bruta anual tenha ficado dentro dos limites aplicáveis.

A microempresa e a empresa de pequeno porte ficam dispensadas de escrituração comercial desde que mantenham, em boa ordem e guarda e enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhe sejam pertinentes: o Livro Caixa, o Livro de Registro de Inventário, todos os documentos e demais papéis que serviram de base para a escrituração desses livros, entretanto não ficam dispensadas das obrigações acessórias previstas nas legislações previdenciária e trabalhista.

3. Formas alternativas de resolução de conflitos em matéria tributária

Qualquer conflito em matéria tributária decorre da existência ou possibilidade de aplicação de normas tributárias, como atos denegatórios de solicitação à restituição ou compensação de tributo, reconhecimento de benefícios, medidas exoneratórias ou de pedidos de parcelamento, respostas insuficientes expedidas ao final do procedimento de consulta e, com maior evidência, para evitar a formação dos atos administrativos de lançamento e autos de infração, quando praticados com ilegalidade ou abuso de poder.

A cobrança de tributos, na atualidade, justifica-se como relação jurídica entabulada a partir de categorias do direito constitucional, estando subordinados os seus partícipes, Estado e contribuintes, à demarcação dos limites do poder e exercício dos direitos correlatos. É o retrato, pois, no moderno Estado Fiscal, da relação entre liberdade e tributo, como nos diz Ricardo Lobo Torres (16).

Está superada, pois, a idéia que vicejava na fase do Estado Patrimonialista, quando o tributo era "imposto" como espécie de relação de poder entre "dominante" e "dominados", visando à formação do patrimônio daquele; como também de fases embrionárias do Estado Fiscal, quando a relação tributária quedava-se subjugada à idéia de poder de império do Estado, aos princípios gerais do direito privado, com a chamada "causa impositiones" (B. Griziotti) ou mesmo nos princípios de direito administrativo, calcadas nas idéias de potestade normativa e potestade impositiva (G. A. Micheli), na sua fase tardia. Em vista disso, nos tempos correntes, o processo tributário corrobora o exercício da igualdade perante a "lei" e a "jurisdição", como modo de atuação do poder e resolução de conflitos, respectivamente. Eis a expressão máxima do conceito de Estado Democrático de Direito, em regime republicano de governo (Cfr. art. 1º, da CF).

A *legalidade* racionaliza o poder, segundo as garantias ofertadas pelo Estado Democrático de Direito. Contudo, direitos e garantias fundamentais limitam o poder de tributar do Estado, prestando-se, para sua concretização, a idéia de *due process of law*. A dispersão do poder entre *competências de autoridades* previamente constituídas, diluindo qualquer hipótese de concentração de poder, bem como a *procedimentalização*, enquanto instrumento de controle das suas várias fases, para legitimar a atuação de qualquer autoridade, é uma conquista de suma importância (*procedural due process*) e que se projeta para a garantia dos direitos de liberdade e propriedade em matéria tributária, mormente na resolução de conflitos de interesses. Eis a substância formal da validade dos atos jurídicos, no Estado de Direito.

Tomando o conceito de *jurisdição* em sentido amplo, a cidadania fiscal resta protegida pelos processos administrativo e judicial, como meios

(16) TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário (os direitos humanos e tributação)*. RJ: Renovar, 1999, v. III, p. 1-35.

de prestação jurisdicional, visto o processo como mecanismo de tutela a um direito material e instrumento de solução de controvérsias, que se constitui a partir da formalização da lide, pela resistência do Fisco a alguma pretensão do contribuinte fundada em direitos garantidos.

Para atender a tais fundamentos, a Constituição garante, como lembra James Marins (17), *princípios materiais*, que são os que se aplicam às relações de direito tributário, *princípios formais*, próprios da atuação da Administração Pública, como os que se encontram no art. 37, da CF, bem como *princípios processuais* típicos, todos aptos para a ordenação de relações tributárias legítimas e amparadas em bom espírito democrático e republicano. E como o princípio do federalismo orienta a organização político-administrativa brasileira, esses aspectos desdobram-se pelas pessoas políticas que compõem a ordem jurídica brasileira: União, Estados, Distrito Federal e Municípios. São princípios fundamentais (democracia, federalismo, república e direitos e garantias fundamentais), amparados por cláusula pétreia, em decorrência da nossa rigidez constitucional (art. 60, § 4º, da CF), os vetores assinalados que se propõem como proteções dos direitos e garantias dos contribuintes. São princípios que veiculam valores sobranceiros da ordem constitucional brasileira, como bem salienta Paulo de Barros Carvalho (18).

Apesar desse plexo de valores e limites objetivos, os problemas decorrentes dos atos de resoluções de conflitos em matéria tributária não cessam de crescer. Surgem tanto pela complexidade das relações e regras tributárias, quanto pelos próprios procedimentos adotados para alcançar essa finalidade pacificadora.

Sabe-se que o passivo tributário, no Brasil, é altíssimo. Somente no âmbito dos tributos federais, chega a uma cifra próxima de cento e vinte bilhões de reais. Por esse motivo, algumas alternativas são importantes para serem refletidas, como a criação de um "ombudsman" fiscal, com competência preventiva, de defesa prévia, antes da própria edição das leis tributárias, e reflexão sobre as condutas vigentes, como propõe Ricardo Lobo Torres (19); bem como a introdução de medidas alternativas às modalidades ordinárias de decisão de conflitos, como a transação e a arbitragem em matéria tributária. Diversos países alcançaram bons êxitos na redução dos seus passivos tributários, acomodando os princípios de indisponibilidade do patrimônio público e segurança jurídica dos contribuintes, com aqueles da eficiência e simplificação fiscal.

(17) Cfr. MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro*. 2ª ed., SP: Dialética, 2002, p. 84 e ss.

(18) CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 14ª ed. SP: Saraiva, 2002, p. 113.

(19) TORRES, Ricardo Lobo. *Processo Administrativo Fiscal: caminhos para o seu desenvolvimento*. *Revista Dialética de Direito Tributário*. SP: Dialética, 1999, n° 46, p. 78- 87.

3.1. Repertório das modalidades preventivas de conflitos existentes no direito brasileiro

O direito brasileiro contempla diversos mecanismos de prevenção de conflitos, postos em execução e operando com êxitos positivos, como são os institutos da denúncia espontânea, da compensação, do parcelamento, da anistia ou da consignação em pagamento, exemplos relevantes desses meios.

Dentre os regimes mais importantes de prevenção de conflitos, encontramos o instituto da denúncia espontânea, no artigo 138, do Código Tributário Nacional, que assim dispõe: *A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.* Parágrafo único. *Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.* Assim, pela denúncia espontânea, o contribuinte pode evitar a aplicação de multas decorrentes do descumprimento de obrigação tributária patrimonial, admitindo-se apenas incidência dos juros moratórios e atualização monetária, ambos despidos de natureza sancionatória. Além disso, evita os efeitos penais da conduta omissiva, tendo em vista o teor do art. 34, da Lei nº 9.249/95, segundo o qual *Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965 (crimes contra o ordem tributária e de sonegação fiscal), quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.*

O regime de **denúncia espontânea**, contudo, somente aperfeiçoa-se quando praticado antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização. Salvo no caso dos tributos federais, lançados por homologação, declarados pelo contribuinte, mas ainda não pagos, hipótese em que se aplica o regime do art. 47, da Lei nº 9430/96: *A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo.*

Na seqüência, como espécie das medidas de prevenção de conflitos, encontramos também o instituto da **compensação**, que tomou grande evidência no nosso direito com a Lei Federal nº 8.383/1991, que autorizava o contribuinte a pedir compensação de créditos à Fazenda Pública com seus débitos tributários, vencidos ou vincendos. Essa alternativa satisfaz os interesses dos contribuintes e afastou muitas pendências judiciais vinculadas ao reconhecimento do direito de crédito, ao por em execução regra que já constava do Código Tributário desde a sua edição ori-

ginal, no art. 156, II e 170, como modalidade extintiva do crédito tributário: *A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.*

Como decorrência da prática de bom êxito dos regimes de compensação, foram introduzidas no ordenamento distintas modalidades de **parcelamento** (moratória individual, nos termos do art. 151, I e 152, do CTN), o que culminou na edição de uma regra específica para conferir-lhe conteúdo próprio, inserida no Código Tributário, pela Lei Complementar nº 104/2001, art. 155-A: *O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.* § 1º *Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.* § 2º *Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória.* Dentre as modalidades de parcelamento que foram experimentadas, vale citar o Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, instituído pela Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, aplicável exclusivamente aos tributos federais, ou seja, destinado a promover a regularização de débitos fiscais e previdenciários de pessoas jurídicas para com a Receita Federal e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS. Cuidava-se de um regime especial de consolidação e parcelamento de débitos fiscais e previdenciários, no qual todos os débitos da empresa, inclusive os inscritos em dívida ativa, até o mês de outubro de 1999, foram consolidados, podendo o montante ser pago em parcelas mensais, determinadas segundo o percentual aplicável sobre a receita bruta do mês anterior, motivo por que não havia quantidade predeterminada de parcelas. Os créditos tributários que poderiam ser parcelados seriam aqueles constituídos ou em curso de constituição formal, inscritos ou não em dívida ativa, ajuizados ou não, com exigibilidade suspensa ou não, inclusive os retidos e não recolhidos, com vencimento até 29 de fevereiro de 2000, perante a Fazenda Nacional e ao INSS.

Outra modalidade valiosa para a redução de conflitos é a **consignação em pagamento**, prevista no art. 164, do CTN, segundo o qual *a importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos: I - de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória; II - de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal; III - de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.* § 1º *A consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe pagar.* § 2º *Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.* Nesta hipótese, para evitar formação de conflito sobre

a dívida tributária, nos casos em que menciona, confere-se permissão para consignar o valor do tributo devido, sujeito a julgamento judicial sobre seu cabimento.

Não obstante as vantagens patrocinadas por essas medidas, os resultados não são satisfatórios, na medida que não interferem sobre o conteúdo dos atos de lançamento e de aplicação da legislação tributária. Urge, pois, agregar outros meios, visando a otimizar a prestação jurisdicional, no seu sentido mais amplo, de tutela dos direitos fundamentais no ordenamento.

4. Propostas de modalidades alternativas para resolução de controvérsias no âmbito tributário

Perplexidade, essa é a sensação de todos que iniciam leituras mais atentas sobre as propostas de aplicação de mecanismos pactícios ou soluções típicas de regimes de direito privado, nos campos em que se permita mediação, conciliação, transação, ou mesmo a adoção de medidas arbitrais na composição de conflitos (20) em matéria tributária. Na ver-

(20) Para uma análise da experiência estrangeira, cfr: AICARDI, Nicola. La disciplina generale e i principi degli accordi amministrativi: fondamento e caratteri. *Rivista trimestrale di diritto pubblico*. Milano: Giuffrè, 1997, n° 1, p. 1-59; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. Soluciones pactadas y arbitrales en los conflictos tributarios. In: Manuel Fraga – homenaje académico (separata). Madrid, Fundación Cánovas del Castillo, 1997, p. 269-291; ALLEGRETTI, Umberto. *L'imparzialità amministrativa*. Padova: Cedam, 1965, 414 p.; ALLORIO, Enrico. *Diritto processuale tributario*. 4ª edição. Torino: UTET, 1962; ANCEL, Pascal. Arbitrage et ordre public fiscal. *Revue de l'arbitrage – bulletin du comité français de l'arbitrage*. Paris : Dalloz, 2001, n° 2, avril-juin, p. 269-88; AVERY JONES, Jonh F. I poteri di controllo dell'amministrazione fiscale nel Regno Unito. *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*. Milano: Giuffrè, 1995, a. LIV, n° 1, I, p. 106-119; BARONE, Giuseppe. L'intervento del privato nel procedimento amministrativo. Milano: Giuffrè, 1969, 269 p.; BAFILE, Carlo. *Il nuovo processo tributario*. Padova: CEDAM, 1994; BETTINI, Romano. *La partecipazione amministrativa. Modelli italiani di partecipazione del cittadino alla pubblica amministrazione*. Milano: Giuffrè, 1973, 352 p.; BLANCA BOSCH, Fernández. Las partes en el procedimiento sancionador tributario. Especial referencia a la parte acusada. *Cronica tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2001, n° 98, 11-28; BUSTILLO Bolado, Roberto O. *Convenios y contratos administrativos: transacción, arbitraje y terminación convencional del procedimiento*. Pamplona: Aranzadi, 2001, 381 p.; BROWN, John. Tutela amministrativa del contribuente (Regno Unito). *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*. Milano: Giuffrè, 1995, a. LIV, n° 1, I, p. 166-182; CAIA, Giuseppe. *Arbitrati e modelli arbitrali nel diritto amministrativo: i presupposti e le tendenze*. Milano: Giuffrè, 1989, 225 p.; CALVO ORTEGA, Rafael. Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario. *Impuestos*. Madrid: La Ley, 2001, II, n° 15-16, ago, p. 22-34; CARNELUTTI, Francesco. *Lezioni di diritto processuale civile*. Padova: CEDAM, 1926; CASADO OLLERO,

dade, esta sensação decorre mais do modo equivocado como estes argumentos são apresentados, do que propriamente das contingências que

Gabriel. La colaboración con la administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco. *Hacienda Pública Española*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1981, n° 68, p. 151-170; CASSESE, Sabino. L'arbitrato nel diritto amministrativo. *Rivista trimestrale di diritto pubblico*. Milano: Giuffrè, 1996, n° 2, p. 311-27; CECHELLA, Claudio. *L'arbitrato*. Torino: UTET, 1991, 323 p.; CHITI, Mario. Le forme di risoluzione delle controversie con la pubblica amministrazione alternative alla giurisdizione. *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*. Milano: Giuffrè, 2000, a. 10, n° 1, p. 1-23; CHITI, Mario. L'affermazione della giustizia amministrativa in Inghilterra. Dalla *common law* al *droit administratif*? *Diritto Processuale Amministrativo*. Milano: Giuffrè, 1990, n° 4, fasc. IV, a. VII, dic, p. 541-83; CONSOLAZIO, Maria Laura. L'accertamento con adesione del contribuente. *Rassegna Tributaria*. Roma: ETI, 1997, n° 1, a. XL, gen.-febb., p. 64-84; COZIAN, Maurice. Arbitrage et incidences fiscales des clauses de garantie de passif. *Revue de l'arbitrage - bulletin du comité français de l'arbitrage*. Paris : Dalloz, 2001, n° 2, avril-juin, p. 289-97; CRUZ PADIAL, Ignacio. Es posible el arbitraje tributario? *Impuestos*. Madrid: La Ley, 1999, I, p. 379-407; CUBERO TRUYO, Antonio M. *La simplificación del ordenamiento tributario (desde a perspectiva constitucional)*. Madrid: Marcial Pons, 1997, 154 p.; STICCHI DAMIANI, Ernesto. *Attività amministrativa consensuale e accordi di programma*. Milano: Giuffrè, 1992, 273 p.; DELGADO PIQUERAS, Francisco. *La terminación convencional del procedimiento administrativo*. Pamplona: Aranzadi, 1995, 226 p.; DOMENICHELLI, Vittorio. Le prospettive dell'arbitrato nei rapporti amministrativi (tra marginalità, obbligatorietà e consensualità). *Diritto Processuale Amministrativo*. Milano: Giuffrè, 1998, n° 2, fasc. II, a. XVI, giugno, p. 241-52; FADLALLAH, Ibrahim. Arbitrage international et litiges fiscaux. *Revue de l'arbitrage - bulletin du comité français de l'arbitrage*. Paris : Dalloz, 2001, n° 2, avril-juin, p. 299-310; FALSITTA, Gaspare. *Per un Fisco "civile" - casi, critiche e proposte*. Milano: Giuffrè, 1996, p. 270-313; FAZZALARI, Elio. *La giurisdizione volontaria - profilo sistematico*. Padova: CEDAM, 1953, 175 p.; CHITI, Mario. *L'arbitrato*. Torino: UTET, 1997; FERREIRO LAPATZA, Jose Juan. *Curso de derecho financiero español*. 18ª ed., Madrid: Marcial Pons, 1996, 693 p.; FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1998, 318 p.; FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Resolución extrajudicial de conflictos tributarios*. Inédito. FICARI, Valerio. *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*. Milano: Giuffrè, 1999, 367 p.; FILIPPI, Piera. Dalla procedura amichevole... alla procedura arbitrale: osservazioni. *Diritto e pratica tributaria*. Padova: CEDAM, 1996, v. LXVII, n° 4, lug.-ago., p. 1171-78; FISCHER, Peter. Indipendenza dei giudici tributari tedeschi e interesse fiscale. *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*. Milano: Giuffrè, 1994, a. LIII, n° 4, I, p. 631-661; FRAGOLA, Umberto. *Le situazione giuridiche nel diritto amministrativo*. Napoli: Jovene, 1939, 177 p.; GALLO, Franco. Ancora sul neoconcordato e sulla conciliazione giudiziale. *Rassegna Tributaria*. Roma: ETI, 1994, n° 10, a. XXXVII, ottobre, p. 1483-92; GARBARINO, Carlo. "Situazioni soggettive" e "rapporti" fondamentali nel diritto tributario e "tipo" di tutela giurisdizionale. *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*. Milano: Giuffrè, 2001, a. LX, n° 3, I, p. 368-411; GRASSI, Stefano; BRAVO, Stefano Cosimo de. *La trasparenza amministrativa nel procedimento di accertamento tributario - i rapporti tra fisco e contribuente*. Padova: CEDAM, 1999, 429 p.; GEFFROY, Jean-Baptiste. *Grands problèmes fiscaux contemporains*. Paris, PUF, 1999, p. 604-635; GHETTI, Giulio. *Il contraddittorio amministrativo*. Padova: CEDAM, 1971, 242 p.;

eles projetam sobre os princípios alegados como sendo afetados na sua construção axiológica, como os da isonomia, preservação da capacidade

GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, María Luisa. *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*. Madrid: Colex, 1997, p. 400-409; IBÁÑEZ GARCÍA, Isaac. La necesaria simplificación del ordenamiento jurídico. Especial referencia al sistema tributario. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1999, n° XX, p. 693-755; ISENSEE, Josef. Sulla vocazione del nostro tempo per la semplificazione fiscale. *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*. Milano: Giuffrè, 1996, a. LV, n° 2, giugno, p. 294-323; LA ROSA, Salvatore. Concordato, conciliazione e flessibilità dell'amministrazione finanziaria. *Diritto e pratica tributaria*. Padova: CEDAM, 1995, v. LXVI, n° 2, mar.-apr., p. 1089-97; LE GALL, Jean-Pierre. Rapport de synthèse. *Revue de l'arbitrage - bulletin du comité français de l'arbitrage*. Paris : Dalloz, 2001, n° 2, avril-juin, p. 371-91; LUPI, Raffaello. Le crepe del nuovo concordato: anatomia di un'occasione perduta. *Rassegna Tributaria*. Roma: ETI, 1994, n° 12, a. XXXVII, dic., p. 1859-72; LUPI, Raffaello. Prime considerazioni sul nuovo regime del concordato fiscale. *Rassegna Tributaria*. Roma: ETI, 1997, n° 4, a. XL, lug.-ago., p. 793-807; MANGANARO, Francesco. *Principio di buona fede ed attività delle amministrazioni pubbliche*. Roma: E.S.I., 1995, 237 p.; MANCIAUX, Sébastien. Changement de législation fiscale et arbitrage international. *Revue de l'arbitrage - bulletin du comité français de l'arbitrage*. Paris : Dalloz, 2001, n° 2, avril-juin, p. 311-42; NABAIS, José Casalta. *Contratos fiscais (reflexões acerca da sua admissibilidade)*. Coimbra: Universidade de Coimbra, 1994, 326 p.; NATOLI, Luigi Ferlazzo; SERRANÒ, Maria Vittoria; RUTA, Gaetano. *Tutela extragiudiziale del contribuente nell'ordinamento tributario: ruling e Verfassungsbeschwerde*. Torino: Giappichelli, 1998, 120 p.; OLIVER, Stephen. Il contenzioso tributario nel Regno Unito. *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*. Milano: Giuffrè, 1995, a. LIV, n° 1, I, p. 183-203; PETRILLO, Giovanna. La conciliazione giudiziale. *Diritto e pratica tributaria*. Padova: CEDAM, 2001, v. LXXII, n° 3, mag.-giugno, p. 494-553; PORTALURI, Pier Luigi. *Potere amministrativo e procedimenti consensuali. Studi sui rapporti a collaborazione necessaria*. Milano: Giuffrè, 1998, 315 p.; REDI, Marco. Appunti sul principio di indisponibilità del credito tributario. *Diritto e pratica tributaria*. Padova: CEDAM, 1995, v. LXVI, n° 2, mar.-apr., p. 407-32; ROMÁN, Carlos Amigo. La nueva Ley de arbitraje de Brasil (Ley 9.307/1996). *Revista de la facultad de Derecho*. Madrid: Universidad Complutense, 1998, p. 09-29; ROSEMBUJ, Tulio. *La transacción tributaria*. Barcelona: Atelier, 2000, 116 p.; ROSEMBUJ, Tulio. La resolución alternativa de conflictos tributarios: notas sobre los actos de consenso. *Impuestos*. Madrid: La Ley, 2000, I, p. 1441-74; ROSENBLOOM, David H. The David tillinghast lecture: "international tax arbitrage and the international tax system". *Diritto e pratica tributaria*. Padova: CEDAM, 2000, v. LXXI, n° 4, III, lug.-ago., p. 161-187; SACCHETTO, Cláudio. Profili fiscali dell'arbitrato. *Diritto e pratica tributaria*. Padova: CEDAM, 2000, v. LXXI, n° 1, gen.-feb., p. 29-70; SACCHETTO, Claudio (Coord.). *Gli obblighi tributari nell'arbitrato amministrativo*. Milano: Giuffrè, 1996; SANCHEZ MORON, Miguel. *La participación del ciudadano en la administración pública*. Madrid: C.E.C., 1980, 292 p.; SANDULLI, Aldo. *Il procedimento amministrativo*. Milano: Giuffrè, 1964, 438 p.; SERRANO ANTÓN, Fernando. La terminación convencional de procedimientos tributarios en la experiencia de los Estados Unidos. *Cronica tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1996, n° 78, 89-102; SIMÓN MATAIX, María. El arbitraje como técnica de resolución de conflictos de doble imposición consecuencia de precios de transferencia. *Impuestos*. Madrid: La Ley,

contributiva, indisponibilità del crédito tributario e legalidade material (tipicidade), os maiores elementos de resistência para que se possa estender aos domínios das lides tributárias os citados mecanismos.

De fato, se encarados como meios ordinários disponíveis para qualquer modalidade de conflito, seria algo deveras preocupante, tendo em vista as implicações com o princípio da legalidade estrita em matéria tributária. Cabe estabelecer, portanto, antes que uma cortina de preconceitos, os limites para a adoção desses regimes, como bem já o fizeram outros países de bases democráticas sólidas como França (*Conciliation; Transaction; Régler autrement les conflits*, de 1994), Alemanha, Itália (*accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*), Inglaterra (*Alternative Dispute Resolution - ADR*) e Estados Unidos (*Alternative Dispute Act*, de 1990; *Closing Agreement*, Sec 7121, IRC), empregando-os de forma prévia à utilização da via judicial ou no seu curso, como nos casos de conciliação.

Tal como houve mudanças nos mecanismos de arrecadação e cobrança dos tributos devidos, passando de um regime baseado exclusivamente em lançamentos de ofício ou por declaração, para um modelo típico de tributação de massa, como é o regime de antecipação do pagamento, por autolancamento (sujeito a homologação e controle por parte da Administração), onde o contribuinte declara, qualifica o fato jurídico, quantifica e liquida a dívida; o que se quer é que tais medidas de simplificação fiscal alarguem-se em seus horizontes, como prática de justiça, nos moldes do que ocorreu com o instituto da compensação, sem que se tenha qualquer notícia de prejuízo para o herário público.

1996, II, p. 163-182; SHIPWRIGTH, Adrian J. Attività di accertamento tributario e discrezionalità dell'amministrazione (Regno Unito). *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*. Milano: Giuffrè, 1995, a. LIV, n° 1, I, p. 120-165; STEVANATO, Dario. *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*. Padova: CEDAM, 1996, 324 p.; TRIMARCHI, Francesco. Considerazioni in tema de partecipazione al procedimento amministrativo. *Diritto Processuale Amministrativo*. Milano: Giuffrè, 2000, n° 3, fasc. III, a. XVI, sett., p. 627-642; URICCHIO, Antonio. *L'amministrazione nella giustizia tributaria*. Padova, CEDAM, 2000; VERDE, Giovanni. Arbitrato e pubblica amministrazione. *Diritto Processuale Amministrativo*. Milano: Giuffrè, 1996, n° 2, fasc. II, a. XIV, giugno, p. 215-243; VILLAR ECURRA, Marta. Las disposiciones aclaratorias en el derecho tributario. *Cronica tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1996, n° 77, 91-120; VISMARA, Fabrizio. Profili fiscali dell'arbitrato internazionale. *Diritto comunitario e degli scambi internazionali*. Milano: Giuffrè, 1998, v. 37, n. 3, p. 319-336; WARD, John. L'interpretazione delle norme tributarie e gli effetti sugli uffici e sui contribuenti nel Regno Unito. *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*. Milano: Giuffrè, 1995, a. LIV, n° 1, I, p. 73-105; ZORNOZA PÉREZ, Juan. Que podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el derecho tributario español. In: *Convención y arbitraje en el derecho tributario*. Madrid: IEF e Marcial Pons, 1996, p. 161-77.

Esses meios propostos serão sempre úteis para resolver conflitos baseados na interpretação do texto normativo, naquilo que não for claro e determinável, quando sirva para resolver os problemas decorrentes do uso excessivamente prolixo, casuístico e obscuro da linguagem das normas tributárias, propositalmente ambígua e imprecisa, repleta de indeterminações e vaguezas. Aplicando-se onde a Administração não tenha certeza da ocorrência do fato jurídico tributário, na interpretação dos fatos jurídicos, portanto, especialmente nos casos sujeitos a regimes de presunções, quando houver dificuldade de demarcação dos conceitos fáticos, quando não houver provas ou sejam estas insuficientes.

Temos para nós que o legislador detém, sim, liberdade constitucional para proceder à identificação de métodos alternativos para extinção do crédito tributário, mediante solução de controvérsias em matéria tributária, ao tempo em que, ao fazê-lo, deverá predispor, de modo claro, os limites que permitirão aos contribuintes e à Administração alcançarem bom êxito na resolução de conflitos que tenham como objeto matéria de fato de difícil delimitação ou cujas provas apresentadas não permitam a formação de um juízo consistente para identificar a proporção da ocorrência factual ou mesmo a correta quantificação da base de cálculo do tributo. Havendo dificuldades nesses processos lógicos de subsunção, poderia ser útil a utilização de algum desses mecanismos. Fartos são os exemplos. Ajustes de pautas de valores, definição de preços de mercado, quando não se tenha elementos convincentes para aferir sua quantificação, valor de intangíveis, hipóteses de cabimento de analogia e equidade, no espaço autorizado pelo ordenamento (art. 108, do CTN), dentre outros, demonstram que há espaço para decisões arbitrais, transações ou conciliações judiciais, a depender do estágio de interferencia do procedimento. Em nenhum desses casos se está abandonando o espaço da legalidade. Ao contrário, com a lei, criando condições para que se alcance uma posição de justiça sobre os elementos concretos da situação conflitiva, regula-se o modo adequado para solução do conflito e conseqüente extinção do crédito tributário sem demoras ou excessos de procedimentos.

Deveras, é difícil aceitar que a transação ou a arbitragem se possam prestar para discutir situações jurídicas formais ou adequadamente provadas, como bem salienta José Osvaldo Casás, em preciosa monografia, porquanto estejam em jogo questões de técnica jurídica e não questões de fato. Seja qual for o procedimento que se adote, mister que o espaço de discricionariedade limite-se o mais que possível pelo texto legal, indicando precisamente seu campo de atuação, hipóteses de cabimento e outros elementos de mérito que mereçam demarcação prévia. E isto é também domínio de legalidade, na medida que o ordenamento promove predeterminação normativa de conduta dentro de valorações comparativas para análise de casos concretos. Nenhuma quebra de legalidade ou de isonomia, portanto.

É preciso perder o medo da liberdade (vigiada) que se possa atribuir aos agentes da Administração, sempre presente nos conteúdos de normas tributárias, especialmente aquelas destinadas a reconhecer direitos para os contribuintes, como isenções, remissões, anistias, parcelamentos ou moratórias. Como bem conclui Raffaello Lupi: *il "concordato" non costituisce un "atto dispositivo" del credito tributario, ma un compromesso sugli aspetti controversi della determinazione dell'imposta* (21). Os aspectos discutíveis, para os quais seja possível encontrar uma solução de compromisso, são os que revelam o conteúdo dos atos sujeitos a alguma hipótese de solução alternativa de controvérsia.

Formas alternativas para resolução de conflitos em matéria tributária podem ser desenvolvidas e aplicadas tanto de um modo *preventivo*, para aquelas situações antecedentes a contenciosos formalmente qualificados, como para as que se encontrem já na forma de lides, servindo de objeto para processos administrativos ou judiciais em curso. No primeiro caso, temos diversas modalidades de procedimentos, alguns dos quais já adotados com plena eficácia, como é o caso do parcelamento (art. 155A, CTN), denúncia espontânea (art. 138, CTN), consignação em pagamento (art. 164, CTN), anistia (180, CTN); bem como outras que poderiam merecer reconhecimento e experiência administrativa, como é o caso da arbitragem, presente no nosso ordenamento, mas limitadamente para os chamados "direitos disponíveis" (art. 1º, da Lei nº 9307/96). No outro, como alternativa para a solução de conflitos em andamento, parece-nos que a conciliação judicial, a mediação e a transação (administrativa, art. 171, CTN) e outros pactos na relação tributária, seriam os instrumentos recomendáveis, dentro dos limites que a legislação possa impor.

O que importa é que, ao final, tenha-se um ato administrativo, unilateral, constitutivo de um direito de crédito para a Fazenda Pública, nos termos do acordo pactuado, segundo as previsões legais, mas que fica ainda dependente de extinção por parte dos contribuintes, nos termos da lei tributária regula o procedimento de exigibilidade. Nada que ver com hipóteses de negócios contratuais ou coisa do gênero, até porque não há qualquer definitividade no crédito cumprido ao final, porque a disponibilidade limita-se à Administração, cabendo a revisão do ato dentro do prazo de decadência, no Brasil, previsto no parágrafo único do art. 149, do CTN.

Citemos, aqui, alguns dos aspectos mais importantes para aplicação dos mecanismos citados, visando a garantir mais espaço de legitimidade à própria ação fiscal, como é o caso dos conceitos indeterminados, da

(21) LUPI, Raffaello. Prime considerazioni sul nuovo regime del concordato fiscale. *Rassegna Tributaria*. Roma: ETI, 1997, nº 4, a. XL, lug.-ago., p. 794.

aplicação de presunções e do princípio da indisponibilidade do crédito tributário.

4.1. Conceitos indeterminados

As dificuldades de acerto da quantificação e da situação de fato, especialmente quando estes são objetos de incidências com bases presumidas (*iuris tantum*), dependem de arbitramento para apurar aquilo que a lei predispõe segundo o critério de inversão do ônus da prova, mediante conceitos indeterminados, como “preço de mercado”, “valor venal”, valor da terra nua” e outros. Este método nos impõe meditar sobre a efetiva possibilidade de aplicação daquelas modalidades de solução célere de controvérsias. E ainda mais quando se considera que a legalidade material prospera unicamente quando se alcança condições para determinar, com a maior aproximação possível, a verdade material.

A tipicidade (ou princípio da tipologia) geralmente é mencionada como se fosse espécie de concretização material de norma geral e abstrata veiculada sob a forma de lei. O homem, na sua incessante atividade intelectual de pensar sobre o geral e o abstrato, pratica uma atitude *tipológica* ou *conceitual*. São dois modos de pensar o *geral*, distintos entre si, mesmo que a fronteira existente entre ambos seja demasiada fugidia, impossível de traçar limites claros entre o que seja *conceitual* e o que seja *tipológico*; o que já não seja conceitual e o que já não seja tipológico. Trata-se de uma relação intrínseca, inseparável, pois não há como escolher entre o conceitual e o típico. Sem os tipos (22), os conceitos esvaziam-se; sem os conceitos, os tipos quedam-se esfumaçados e indefinidos.

A única condição para o homem apropriar-se da realidade é seguir formando idéias, noções, conceitos, por seleção de propriedades, mediante generalidade e abstração, sobre os fatos e coisas do mundo circundante. Com isso, vai formando *classes*, dentro do todo abstrato, de tal modo que quanto mais abstrato for o conceito (conotação), mais objetos poderão ser alcançados (denotação). Assim opera o raciocínio jurídico-normativo, por tipos e conceitos, conotando classes de condutas no plano abstrato (23), para permitir aplicação aos casos que se possam ade-

(22) Para uma crítica ao raciocínio tipológico, cfr: ESSER, Josef. *Principio y norma en la elaboración jurisprudencial del derecho privado*, Barcelona: Bosch, 1961, 498 p.; ESSER, Josef, *Precomprensione e scelta del metodo nel processo di individuazione del diritto: fondamenti di razionalità nella prassi decisionale del giudice*. Roma: Edizioni Scientifiche Italiane, 1983, 380 p.; VIEHWEG, Theodor. *Topica e giurisprudenza*. Milano: Giuffrè, 1962, 127 p.; GENY, François. *Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif*, Paris: LGDJ, 1919, T. 1, p. 446.

(23) Neste mesmo sentido, Misabel Derzi, quando afirma: “Só um conceito geral abstrato se deixa definir, pois, para isso é necessário fixá-lo através de determinadas

quar aos critérios e propriedades denotados a partir da classe. A definição legal dos tipos pode ser feita mais conceitualmente ou mais tipologicamente, conforme sejam dominantes exigências de certeza e de segurança, ou adequação ao caso e plasticidade, respectivamente. E ainda dentro de cada "tipologia", as noções dos tipos legais podem ser pensadas de modo o mais aberto ou o mais fechado possível, conforme estejam presentes ou ausentes as preocupações que lhes são tipicamente dominantes (24).

Para construir normas com "tipo aberto" ou "tipo fechado", o legislador seleciona propriedades de fatos sociais, debruçando-se sobre a complexidade factual para isolar aquelas que serão juridicamente relevantes (25). As normas de direito tributário, especialmente as de impostos, caracterizam-se pela seleção de propriedades a partir de objetos sociais com relevância econômica, sob a forma de "tipos fechados". É assim que o direito envolve-se com a realidade, por meio da linguagem que vai construindo no processo de positivação, descrevendo seus conceitos por meio de definições, i.e., de qualificações.

Contudo, pela vaguidade e ambigüidade imanentes a toda e qualquer linguagem, é difícil dizer onde começa e onde termina o "conceito classificatório" (tipo fechado) e onde começa e onde termina o "tipo" (aberto) (26). Princípios como liberdade, propriedade, estado social de direito

características. Se o conceito A possui as notas 'a, b, c', na investigação jurídica, somente se afirma o conceito A, se o conceito do fato contiver as mesmas características 'a, b, c'. Diz-se, então, que há subsunção. Para o conceito de classe vale a proposição lógica do terceiro excluído: 'cada X é A ou não-A'. *Tertium non datur*. Não tem cabida aqui o mais ou menos, mas a relação de exclusão 'ou um ... ou outro'. Porque ou o conceito do objeto corresponde integralmente às características do conceito abstrato nele se subsumindo, ou não". DERZI, Misabel Abreu Machado. Legalidade material, modo de pensar "tipificante" e praticidade no direito tributário. In: IBET. *Justiça Tributária*. SP: IBET, 1998, p. 433.

(24) Assim, a opinião fundamentada da maioria dos autores. Cfr. VASCONCELOS, Pedro Pais de. *Contratos atípicos*. Coimbra: Almedina, 1995, p. 178.

(25) Alberto Xavier, para justificar a tipicidade, enumera os seguintes critérios para sua definição, a saber: princípio da *seleção* (impede que o legislador use cláusulas gerais), princípio do *numerus clausus* (especifica o anterior, mediante uma tipologia taxativa, exemplificativa ou delimitativa), princípio do *exclusivismo* (ou da implicação nos efeitos) e o princípio da *determinação*. Cfr. XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. SP: Dialética, 2001, p. 19.

(26) No entender de Ricardo Lobo Torres: "Do princípio da tipicidade não emana, como imagina o positivismo ingênuo, a possibilidade do total fechamento das normas tributárias e da adoção de enumerações casuísticas e exaustivas dos fatos geradores. A norma de Direito Tributário não pode deixar de conter alguma indeterminação e imprecisão, posto que se utiliza também das cláusulas gerais e dos tipos, que

levam o legislador a decidir sobre determinações entre indeterminações difíceis de conter, pela instabilidade do discurso. Eis o domínio dos chamados conceitos indeterminados. E nesta apreciação, o modelo tipificante perde espaço para uma análise da estrutura da norma, dos critérios de cada tipo, isoladamente, como fez Paulo de Barros Carvalho, Geraldo Ataliba (27), Sacha Calmon (28), num estudo dos critérios que compõem a norma tributária. É no *processo de positivação do direito*, passando do mais abstrato para o mais concreto, que o direito vai se aproximando da realidade (29), objetivando-se em linguagem para condicionar as condutas humanas na orientação prescrita deonticamente pela norma, segundo um dos seus possíveis modais, obrigatório (O), permitido (P) ou proibido (V).

Com o objetivo de garantir ainda mais o espaço da tipologia no que concerne à aplicação dos conceitos indeterminados, protegendo ambas as partes contra imprecisões e equívocos, prestam-se os meios convencionais como importantes instrumentos de resolução prévia de conflitos.

4.2. Aplicação de presunções

No direito tributário, pela circunstância de alheamento da Administração em face de todos os fatos passíveis de serem alcançados para tributação, a exigência de demonstração de provas, por parte das autoridades administrativas, a cada ato de lançamento tributário, torna-se grande obstáculo ao cumprimento dos deveres formais. Em vista disso, em favor da simplificação, ampliam-se as técnicas de colaboração dos contribuintes, bem como do uso de presunções, mediante inversão do ônus

são abertos por definição. É nesse espaço de indeterminação que atua a analogia". TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*, 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 141.

(27) ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, SP: RT, 1991, p. 215.

(28) Cfr. COELHO, Sacha Calmon N. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 29-139.

(29) Segundo Ricardo Lobo Torres, "A norma jurídica – ou regra de direito, como preferem outros – ocupa o lugar seguinte no processo de concretização do direito financeiro, subordinando-se sucessivamente ao subprincípio, ao princípio e ao valor. Tem grau maior de concretitude e pouca abstração e é atributiva de direito e deveres. A norma de direito financeiro, como qualquer outra, é geral, coercitiva, bilateral e se desdobra em hipótese e consequência, a permitir a subsunção direta de casos específicos. O grau máximo de concretitude do direito financeiro surge quando o juiz, pela sentença, reconhece e fixa os direitos e as obrigações das partes, com o que realiza a justiça e garante a paz". TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*, 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 79.

da prova, para efeitos de tributação com bases objetivas (retenções na fonte), estimativas e similares. O uso de presunções como técnica probatória, tem, portanto, justificativa na seguinte constatação: i) os fatos que originam obrigações tributárias e que devem ser objeto de prova dificilmente são de conhecimento direto da Administração; ii) as pessoas que participaram efetivamente do ato têm melhores condições para produção das provas necessárias; iii) os deveres instrumentais ou formais são ótimos instrumentos para vincular os contribuintes ao atendimento das exigências tributárias, mediante declarações etc; iv) a praticidade dos mecanismos de arrecadação e pagamento dos tributos, bem como a prevenção à incidência em faltas para as quais sejam previstas medidas sancionadoras é algo desejado pelo contribuinte. Tudo considerado e valorado positivamente, surge a era da chamada "tributação de massa", onde o recurso às medidas presuntivas são cada vez mais freqüentes.

Não obstante os valores que envolvem tais constatações, qualquer recurso ao uso de presunções deve satisfazer a estritos requisitos de justificação, sob pena de afetar os princípios de segurança jurídica e interdição do arbítrio. Assim, a necessidade de facilitação de provas do fato constitutivo de direitos, para aqueles que eventualmente encontrem, na sua consecução, alguma dificuldade impeditiva da realização desse direito, há de vir amparada no princípio de *igualdade de armas*, cabível sempre em caráter subsidiário de outros meios objetivos de prova, em favor da idéia de justiça. É o que Diego Marín-Barnuebo Fabo chama de *finalidade aliviadora* (30), citando Hedemann (*Erleichterung*).

As presunções têm como objetivo tutelar os procedimentos de aplicação dos tributos (31) ou a formação de obrigações tributárias, já que a maioria das presunções são criadas para atender aos interesses da Administração tributária, seja no campo dos procedimentos, prestando-se como meio probatório ou motivo para a decisão (presunções simples); seja nos domínios da constituição de obrigações tributárias, onde as presunções legais são postas com o fim de qualificar elementos da regra-matriz de incidência. No primeiro caso, segundo alguns autores, o uso de presunções (legais relativas ou simples) seria justificado pelos princípios de devido processo legal e natureza inquisitória do procedimento administrativo; e no segundo, pelos princípios gerais pertinentes à i) autorização constitucional para o exercício de competências tributárias, ii) capacidade contributiva e iii) isonomia.

(30) "Es, por tanto, la facilitación de la prueba de hechos, em orden a la preservación del principio de igualdad de armas (*Waffengleichheit*), em principal fundamento jurídico de la utilización de las presunciones". Cfr. MARIN-BARNUEVO FABO, Diego. *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*. Madrid: McGraw-Hill, 1996, p. 26-27 e 74.

(31) Para um amplo estudo a respeito, cfr.: LUPI, Raffaello. *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*. Milano: Giuffrè, 1988, p. 410.

Como “meio de prova” *stricto sensu*, a presunção parece servir como modo de integração de determinado regime jurídico, relativamente aos efeitos que as normas atribuem (presunções legais relativas); ou como fator meramente demonstrativo (de prova), quanto à existência de fatos, situações ou específicas qualificações (presunção simples). E como *qualificações*, são postas à disposição da Administração tributária para que esta possa identificar atos, fatos ou negócios jurídicos, sem prévia demonstração da ocorrência do fato e dos seus efeitos jurídicos, para os fins de constituição de obrigações tributárias. Com uma ou outra espécie, cumprindo a função que a lei determinar, a Administração passa a dispor de meios para qualificar atos ou negócios sem ter necessidade de provar a efetividade destes, quando tenha elementos que permitam relacionar, pelo *nexo lógico*, um fato conhecido com aquele “presumido”. O objetivo principal da presunção é este, o de *afastar a atividade probatória*, que terá como consequência permitir um maior controle sobre a elusão fiscal, o qual é indiretamente alcançado (32). Contudo, não é pacífico esse entendimento (33) e tampouco a ele nos filiamos em sua plenitude.

Em vista dessa sua função de *afastar a atividade probatória* no âmbito do direito tributário, o uso destes mecanismos recebe as mais duras críticas da doutrina (34), mesmo quando se apresenta com o fim precípuo de combater supostas condutas elusivas, fraudulentas ou simuladas, ao criar meras demonstrações formais de fatos jurídicos (35). E os mes-

(32) Com ampla argumentação. Visando a justificar a aplicação das técnicas presuntivas, cfr: GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *Las presunciones y ficciones como mecanismos de reacción frente al fraude de ley. RDFHP*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1985, nº 179, p. 987-1014.

(33) CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. *RDDT*, SP: Dialética, 1998, jul., nº 34, p. 105.

(34) “Na busca da verdade real, a administração somente de modo excepcional pode fazer uso desse instrumento, não podendo se tornar uma regra geral. É mister que a Administração demonstre cabalmente sua impossibilidade de identificar os elementos compositivos do conceito do fato, para evitar tributação sem fato jurídico que a legitime, saindo da presunção e passando a agir por meio de ficções, prescindindo da realidade social e criando uma realidade exclusivamente normativa, para a esta atribuir efeitos jurídicos, com absoluta impossibilidade de se identificar, mediante provas, a verdade material correlata. É a lei antecipando-se aos fatos jurídicos tributários, para evitar fraudes, mediante a criação a realidades que não se encontram na realidade, por ser uma demonstração fraudulenta ou simulada”. CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. *RDDT*, SP: Dialética, 1998, jul., nº 34, p. 110.

(35) Em vista destas circunstâncias, Ferreiro Lapatzta tece severa crítica ao uso de ficções ou de presunções *iuris et de iure*, pois, “con ellos no solo se quebranta el

mos princípios que justificam o uso dessa modalidade probatória, servem para limitá-la, porquanto: o *exercício de competências tributárias* não autoriza qualquer mecanismo de *presunção absoluta*, em vista da tipicidade exigida no art. 15º, I; os tipos designados para os vários tributos, o texto do art. 146, III, a), e o próprio art. 154, I, todos da Constituição, a exigirem expressa identificação dos fatos jurídicos tributários. Ao não admitirem prova em contrário, essa espécie de *presunção* cria direito substantivo “che comporta una modificazione (*rectius*: simplificazione) degli elementi della fattispecie legale (impositiva)” (36), como bem lembra Gaspare Falsitta. A impossibilidade de demonstração de prova em contrário colide frontalmente com o critério de demonstração de capacidade contributiva (37), que não se deve superar por simples razão de controle geral sobre fraude, simulação ou elusão tributária. A *isonomia* e a *capacidade contributiva*, como já se demonstrou em outras passagens, tampouco podem servir como critérios finalísticos para efetivar o direito à cobrança de tributos, criando regimes de integração (38) sem autorização constitucional. Mesmo nos casos em que sejam usadas *presunções sim-*

principio de capacidad gravando probabelmente capacidades inexistentes, sino también el de igualdad al crear dentro de los sujetos sometidos a un tributo situaciones inaceptables de discriminación. Tales normas, que siempre tratan de justificarse en aras del interés general o de la lucha contra el fraude, protegen fundamentalmente, en mi opinión, o bien la inepticia del legislador a la hora de aplicar la técnica jurídica adecuada para la delimitación, a través de una norma general y abstracta, del hecho imponible; o bien protegen la comodidad de la Administración a la que a la que, simplemente, eximen de la necesidad de probar los hechos en virtud de los cuales se exige el pago de un tributo, debilitando así gravemente la posición del contribuyente, haciendo sin más inaplicable la tutela judicial” FERREIRO LAPATZA, José Juan. Poder tributario y tutela judicial efectiva. In: *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 264.

13

(36) FALSITTA, Gaspare. Le presunzioni in materia di imposte sui redditi. In: GRANELLI, Antonio Emanuele (Coord.). *Le presunzioni in materia tributaria*. Rimini: Maggioli, 1987, p. 59.

(37) Como lembra muito bem Pedro Herrera Molina: “una restricción del derecho a la prueba que no permita tributar con arreglo a los rendimientos reales puede infringir, en primer término, el derecho a la tutela judicial efectiva pero lesiona también el derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica”. HERRERA MOLINA, Pedro M. *Capacidad económica y sistema fiscal*. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 176.

(38) Como menciona Mario Trimeloni: “Avviene – come rilevato sopra – l’integrazione della figura tributaria attraverso il modulo della presunzione”. TRIMELONI, Mario. Le presunzioni tributarie. AMATUCCI, Andrea (coord.). *Trattato di Diritto Tributario*. Padova: CEDAM, 1994, v. II, p. I, cap. XXIII, p. 110.

ples ou *legais relativas*, que sejam adotadas unicamente para o campo dos procedimentos ou, quando aplicadas aos fins de definição de obrigações tributárias, que reste permitido amplo direito de prova ou opção por regimes que permitam correta identificação material do fato jurídico tributário;

Sobre o tema, são sobremaneira oportunas as palavras de Paulo de Barros Carvalho a respeito da utilização de presunções ou ficções no direito tributário brasileiro: "a atividade jurídico tributária, no Brasil, há de ser desenvolvida em clima de total aderência aos textos legais, além de observância rigorosa dos grandes primados que a Lei Fundamental proclama. Tal concepção, que penetra hoje os sistemas positivos de todos os países civilizados, dista de permitir qualquer traço de arbitrariedade, afastando também, quase sempre, os atos de competência discricionária que poderiam vir a ser praticados pelos funcionários do Estado-Administração nesse campo de atividade administrativa" (39).

No âmbito das presunções, visando a promover a verdade material como valor inerente à forma de cumprimento dos atos de aplicação do direito tributário, tais instrumentos condicionam o procedimento, agregando conteúdo, pela adequada produção de meios suficientes para o convencimento, evitando a morosidade de uma ação judicial ou o custo de processos administrativos intermináveis.

4.3. *Princípio da indisponibilidade do patrimônio público e formas alternativas de resolução de conflitos*

O princípio jurídico e técnico da praticabilidade da tributação impõe um verdadeiro dever ao Legislador de busca dos caminhos de maior economia, eficiência e celeridade para viabilizar a imposição tributária, o que pode ser alcançado com intensificação da participação dos administrados na gestão tributária e possibilidade de solução extrajudicial de conflitos entre a Administração e os contribuintes. Contudo, muitos são os obstáculos teóricos e culturais a superar, tendo em vista conceitos e valores que merecem novos sopesamentos, diante do atual quadro de evolução técnica dos ordenamentos e renovação científica da doutrina. Dentre todos, é o princípio da indisponibilidade do patrimônio público (tributo) o que maiores problemas de análise e de afetação comporta.

O que vem a ser, precisamente, "indisponibilidade do crédito tributário"? O princípio da indisponibilidade do patrimônio público e, no caso em apreço, do crédito tributário, desde a ocorrência do fato jurídico tributário, firmou-se como dogma quase absoluto do direito de estados ocidentais, indiscutível e absoluto na sua formulação, a tal ponto que sequer a própria legalidade, seu fundamento, poderia dispor em contrário. E co-

(39) CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. *RDDT*, SP: Dialética, 1998. jul., n° 34, p. 112.

mo o conceito de tributo, até hoje não definido satisfatoriamente, acompanha também essa indeterminação conceitual da sua *indisponibilidade*, avolumam-se as dificuldades para que a doutrina encontre rumo seguro na discussão do problema.

Porquanto “tributo” e “indisponibilidade” não sejam conceitos lógicos, mas, sim, conceitos de direito positivo, variáveis segundo a cultura de cada nação, próprios de cada ordenamento. Será o direito positivo a dar os contornos do que queira denominar de “direito indisponível”, inclusive suas exceções (direito inalienável *inter vivos*, direito intrasmitível *mortis causa*, direito irrenunciável, direito não penhorável etc). Tome-se como premissa a inexistência, no direito de todos os povos, de um tal princípio universal de “indisponibilidade do tributo”.

Berliri tentou responder a esta indagação fazendo a diferença entre “rapporto giuridico tributario” e “obrigação tributária”, definindo como indisponível apenas o primeiro. No Brasil, onde a Constituição Federal discrimina competências prévias, prescrevendo os tributos que cada pessoa pode criar, isso permitiria vislumbrar uma indisponibilidade absoluta da competência tributária; mas não do “crédito tributário” – previsto em lei – que pode ser disponível para a Administração, segundo os limites estabelecidos pela própria lei, atendendo a critérios de interesse coletivo, ao isolar (a lei) os melhores critérios para constituição, modificação ou extinção do crédito tributário, bem como de resolução de conflitos, guardados os princípios fundamentais, mui especialmente aqueles da igualdade, da generalidade e da definição de capacidade contributiva. Eis o que merece grande acuidade, para alcançar respostas adequadas aos temas de conciliação, transação, arbitragem e outros pactos na relação tributária, tomando como premissa a inexistência, no direito, de um tal princípio universal de “indisponibilidade do tributo”.

No campo da aplicação, nada impede que a lei possa qualificar, dentro de limites e no atendimento do interesse coletivo, os melhores critérios para constituição, modificação ou extinção do crédito tributário, inclusive os meios de resolução de conflitos, vinculativamente e com espaço para discricionariedade, no que couber, visando a atender a praticabilidade, economicidade, celeridade e eficiência da administração tributária.

5. Transação extrajudicial como alternativa de resolução de conflitos em matéria tributária

Analisando a experiência estrangeira, podemos verificar instrumentos de simplificação e resolução de controvérsias fundados em critérios convencionais, como é o caso do regime de “accertamento con adesione” que vigora atualmente na Itália (Lei n° 218, de 19.06.97), como uma espécie renovada do desastroso “concordato fiscale”, dos idos de 1958, e

porque não dizer, do Regulamento nº 560, de 11.07.1907, o qual, na sua forma renovada, consente alcançar, convencionalmente, solução para créditos tributários vencidos.

Na Itália, o “accertamento con adesione” consiste numa técnica de tributação mediante a qual Fisco e Contribuinte alcançam, por pacto convencional, o chamado “atto di accertamento con adesione”, contendo um critério médio de tributação, definido previamente e de modo vinculante para os próximos anos sucessivos, nos termos do acordo. Este método somente não será aplicável aos casos em que o Fisco tenha elementos seguros sobre a ocorrência fática, sobre a determinação da alíquota aplicável ou elementos essenciais do tributo, tal como previsto em lei. A principal característica deste modelo consiste, atualmente, em não se limitar a certos grupos de sujeitos passivos ou quanto às modalidades de rendimentos. Ademais, independe do tipo de lançamento ao qual esteja sujeito o contribuinte.

O procedimento contraditório entre o Fisco e o contribuinte é o meio para se alcançar o chamado “atto di accertamento con adesione”, sob condições estreitas de transparência e isonomia tributária. Por fim, aperfeiçoa-se este ato com o pagamento da quantia devida, nos termos do pactuado. Quanto aos efeitos do ato, estes são, dentre outros, a impossibilidade de impugnar o acordo tomado, considerando-o como “confissão de dívida”, e redução das sanções tributárias aplicadas, para o período a que se refere o acordo (até a um quarto do mínimo previsto em lei).

Na América Latina, essa possibilidade sempre foi discutida. O Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL), elaborado em 1967, a partir dos trabalhos de Ramón Valdés Costa, Rubens Gomes de Sousa e Giuliani Fonrouge, como resultado do projeto OEA/BID, também cuida da transação como modo de extinção da obrigação tributária, mas prevendo, no artigo 51 que: *La transacción es admisible en cuanto a la determinación de los hechos y no en cuanto al significado de la norma aplicable.* Art. 52 - *El consentimiento de la administración tributaria debe contar con la aprobación escrita del funcionario de mayor jerarquía.* Vê-se, pois, que para este Modelo a utilização do referido meio extintivo de relação obrigacional tributária se deveria circunscrever às questões de fato, não se lhe podendo dar aplicabilidade nos casos de qualificação e interpretação jurídica dos conceitos e termos contados nos textos normativos. Para estas matérias, fica mantida a reserva do âmbito processual (administrativo ou judicial).

O Código Tributário Nacional contempla a transação, no seu artigo 156, III, como meio de extinção do crédito tributário, aduzindo no art. 171, ao prescrever que *a lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.* Parágrafo único. *A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.* Como se vê,

essa disposição normativa não pôs qualquer limite para o exercício da transação; aplicam-se os limites decorrentes da Constituição, que entabula as coordenadas de garantia do equilíbrio de valores supremos que podem ser eventualmente afetados pela sua aplicação, mas sem que a proíba ou a afaste do mundo jurídico.

O procedimento para a transação há de ser necessariamente conciliatório de conflito formalmente reconhecido, em curso de processo administrativo. Da decisão, deverá caber também recurso oficial, além do direito de fiscalização aos representantes do Ministério Público e Procuradoria da Fazenda.

Para dar contornos de aplicação do mecanismo em apreço e guardando vistas ao quanto alega a doutrina estrangeira a respeito, nenhuma razão assiste àqueles que querem ver no ato decisional do procedimento uma espécie de “contrato” entre o contribuinte e a Administração. Nada mais descabido. O que se verifica é tão-só a ponência no sistema jurídico de uma norma individual e concreta, típico ato administrativo, por meio do qual o contribuinte chega a um entendimento prévio com a Administração, participando do procedimento. Mais não será do que espécie de ato preparatório ou de revisão de lançamento tributário previamente praticado. O modo lógico de alcançar a decisão, por aproximação consensual e bilateral, mediante concurso de vontade das partes, com mútuo sacrifício de expectativas, não desnatura o resultado, qualificando-o como espécie de ato negocial.

Como diz Paulo de Barros Carvalho (40) (2002, p. 372), “não creio possa existir comportamento da Administração destituído de apreciação subjetiva”. Sempre haverá um *quantum* de apreciação pessoal, no ato administrativo, por parte do agente da Administração. No ato decorrente da conciliação mais não seria. Daí merecer encômios a aguda conclusão a que chega Paulo de Barros Carvalho (2002, p. 379), em detida análise do problema: “a vinculação que se predica diz respeito ao procedimento e não ao ato. O caráter de vinculado ou de discricionário mora na atividade procedimental, não no seu produto: o ato de lançamento. Acaso nos deparássemos com dois documentos atestatórios de atos jurídicos administrativos, sendo um proveniente de atividade vinculada e outro oriundo de atividade discricionária, nenhum traço específico remanesceria para denunciar a vinculação ou discricção com que o expediente foi realizado, a não ser, é claro, que conheçamos as regras que presidiram sua celebração”.

Materialmente, uma transação somente pode prosperar naqueles casos em que se reconheça efetiva incerteza, geradora de litígio, nos quais a Administração, por si própria, reste impedida de alcançar, satisfatoriamente, a um resultado mais compatível com o princípio inquisitório e da

(40) CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 14ª ed. SP: Saraiva, 2002.

verdade material. Como evidencia Ignacio Cruz Padiál: "Fijar de forma unilateral los elementos inciertos de la obligación tributaria no garantiza una mayor protección del interés social; al contrario, que intervenga la voluntad del particular otorgará mayor garantía, así como mayor grado de eficacia al crearse una vinculación por parte del obligado tributario" (41).

Como bem salientou José Juan Ferreiro Lapatza (42), "1º No cabe transacción sobre los hechos descubiertos o comprobados por la Inspección. Los términos de una posible transacción sobre hechos para eliminar una situación de incertidumbre respecto a los mismos ha de ser sometida, si ambas partes constatan la imposibilidad de despejar por otros medios tal situación de incertidumbre, a un arbitraje. 2º La Inspección no debe tener facultades sancionadoras... 3º El contribuyente ha de tener derecho a una solución arbitral y vinculante al menos en los cuatro supuestos siguientes: a) Cuando se aplique una presunción (como modo de reducir el peso de la carga de la prueba); b) Cuando se aplique un concepto jurídico indeterminado tal como el de valor de mercado (por ej. en los supuestos de precios de transferencia); c) En los supuestos de estimación indirecta; d) En los supuestos de aplicación de los arts. 24 y 25 de la Ley General Tributaria".

A transação, *per se*, não extingue o crédito; é simples mecanismo de resolução de conflitos que se presta para pôr fim ao litígio, mediante composição das partes. Nos termos do acordo a que cheguem as partes, o processo será decidido. Com base na decisão, a autoridade responsável pelo lançamento emitirá novo ato administrativo, para que o contribuinte efetue o pagamento dentro do vencimento. O pagamento, sim, extinguirá o crédito, não a transação, pura e simplesmente.

Em se aplicando a transação no Brasil, não se daria, pois, qualquer espécie de "renúncia" de crédito tributário; ao contrário, serviria para reforçar o princípio da verdade material, como meio para se alcançar, conjuntamente, solução célere e econômica para controvérsia que poderia ocupar lustros em pendências administrativas ou judiciais (43).

(41) CRUZ PADIAL, Ignacio. Es posible el arbitraje tributario? *Impuestos*. Madrid: La Ley, 1999, I, p. 383-4.

(42) FERREIRO LAPATZA, José Juan. Arbitraje sobre Relaciones Tributarias. In: *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, p. 263.

(43) Para Rafael Bielsa: "En derecho fiscal la transacción es excepcional, pues ella implica la renuncia parcial de un derecho que se cuestiona y cuyo reconocimiento sería dudoso en contienda judicial. En el derecho civil ninguna cuestión se presenta, pues las partes pueden, en caso de litigio o duda, hacerse concesiones recíprocas, como dice el Código de la materia (art. 832). Pero los créditos fiscales se fundan en la ley y se determinan por un procedimiento administrativo dirigido precisamente a establecer su certeza y legitimidad. Además, la obligación fiscal es de orden público. Sin

6. Arbitragem como alternativa de resolução preventiva de conflitos em matéria tributária

A exemplo do que foi dito acima a respeito da transação, não se encontra em nenhum artigo da Constituição qualquer impedimento para a adoção de soluções pactícias em matéria tributária, cabendo à Lei decidir fazê-lo, nos termos e limites que julgar satisfatórios. E a MP nº 71/02, ao que nos parece, já o fez, ao criar a *Câmara de Conciliação Administrativa*, cujo procedimento de *Conciliação Administrativa*, destinado a *solucionar conflitos*, inclusive por *arbitramento*, pode ser praticado sem qualquer limitação material, do que se deduz que se poderia aplicar também em matéria tributária, quando os sujeitos forem *órgãos da Administração Federal direta e as entidades da Administração Federal indireta, bem como entre estas últimas*. Como essa restrição subjetiva se nos afigura como inconstitucional, tem-se que aceitar a existência inequívoca, no direito brasileiro, da arbitragem em matéria tributária.

Mister que se diga, esse procedimento estará limitado apenas aos tributos federais, a não que as pessoas políticas sejam habilitadas a adotar mecanismos de mediação, conciliação, transação ou arbitragem em matéria tributária, por força da norma geral (art. 146, III, b, da CF), nos termos de lei complementar que disponha sobre matéria de obrigação e crédito tributários. Após isso, tais pessoas passariam a providenciar suas leis internas de procedimentos, demarcando os limites e campos de possibilidades, outorgando competências para as respectivas administrações, para que estas providenciem os meios necessários à sua execução. Tudo, portanto, nos termos e limites da legalidade.

O procedimento de arbitragem que se poderia adotar teria que atender a todos os ditames de exigência de legalidade: a) como *norma geral* que deve ser introduzida, por Lei Complementar, para defini-lo como meio de extinção de obrigações tributárias e indicar seus pressupostos gerais, limites e condições (art. 146, CF); b) *Lei formal*, para regular o procedimento e a forma de escolha dos árbitros, bem como a composição do tribunal arbitral, os efeitos da decisão e do laudo arbitral, além de outros (art. 37, da CF); e c) *Lei material*, dando os contornos dos conflitos que poderiam ser levados ao conhecimento e decisão do tribunal arbitral (art. 150, CF). Vê-se a legalidade transpassando todo o procedimento, com reduzido campo de discricionariedade, o que já é empregado em matéria tributária, basta ver os art. 153, 155-A, 172, 179 e 181 do CTN, ao

13

embargo, se admite la transacción en algunos casos en que se trata de penas fiscales aplicadas en virtud de una ley de interpretación cuestionada, o cuando la imputabilidad del contribuyente no aparece clara, y este se dispone a su defensa judicial si no se modera la pretensión de la Administración fiscal. La transacción debe ser bien fundada". BIELSA, Rafael. *Compendio de Derecho Público: Constitucional, Administrativo y Fiscal*, Tomo III: *Derecho Fiscal*, Buenos Aires, Depalma, 1952, p. 90.

tratar da concessão de moratória individual, parcelamentos, remissão, isenção ou anistia.

No Brasil, a arbitragem está prevista desde a edição da Lei nº 9307, de 23.09.1996, cujo artigo 3º prescreve que as partes interessadas podem submeter a solução de seus litígios ao *juízo arbitral mediante convenção de arbitragem* (44), assim entendida a cláusula compromissória e o compromisso arbitral, tomando como limites para sua adoção o que se con-

(44) A respeito das características da arbitragem no direito brasileiro, cfr.: AZEVEDO, Álvaro Villaça. Arbitragem. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 87, n. 753, p. 11-23, jul. 1998. AZEVEDO, Antonio Junqueira de. A arbitragem e o direito do consumidor. *Revista de Direito do Consumidor*, São Paulo, n. 23/24, p. 33-40, jul./dez. 1997. Idem, *Revista da Faculdade de Direito da USP*, São Paulo, n. 91, p. 265-275, 1996. CARMONA, Carlos Alberto. Arbitragem, anno III. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, v. 96, n. 350, p. 21-29, abr. jun. 2000. CASELLA, Paulo Borba. Procedimentos da arbitragem: a nova lei brasileira, a praxe internacional e a integração no Mercosul. *Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região*, Brasília, v. 9, n. 1, p. 129-148, jan./mar. 1997. DALLARI, Adilson Abreu. Arbitragem na concessão de serviço público. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo, n. 13, p. 5-10, 1996. DELGADO, José Augusto. Arbitragem: direito processual da cidadania. *Revista Jurídica*, Porto Alegre, v. 49, n. 282, p. 5-18, abr. 2001. DINAMARCO, Júlia Raquel de Quiroz. Arbitragem e Administração Pública. *Revista do Advogado*, São Paulo, n. 51, p. 46-59, out. 1997. FRADERA, Vera Maria Jacob de. Arbitragem: justiça privada de tipo liberal e adequada ao pós-modernismo. *Revista dos Juizados Especiais : doutrina - jurisprudência*, Porto Alegre, n. 18, p. 21-23, dez. 1996. LEE, João Bosco. Le nouveau régime de l'arbitrage au Brésil. *Revista de Processo*, São Paulo, v. 24, n. 93, p. 197-217, jan./mar. 1999. MARTINS, Pedro Antônio Batista. Anotações sobre a arbitragem no Brasil e o Projeto de Lei do Senado nº 78/92. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, v. 91, n. 332, p. 127-166, out./dez. 1995. Idem, Apontamentos sobre a arbitragem no Brasil. *Revista do Advogado*, São Paulo, n. 51, p. 36-45, out. 1997. Idem, A arbitragem e o art. 5º, inc. XXXV, da Constituição de 1988. Idem, *Revista de Direito Civil*, São Paulo, v. 20, n. 77, p. 110-118, jul./set. 1996. Idem, *Revista de Direito Renovar*, Rio de Janeiro, n. 4, p. 65-76, jan./abr. 1996. Idem, O Poder Judiciário e a arbitragem. Quatro anos da Lei 9.307/96. *Revista de Direito Bancário, do Mercado de Capitais e da Arbitragem*, São Paulo, v. 3, n. 9, p. 315-336, jul./set. 2000. 1ª parte. Idem, *Revista de Direito Bancário, do Mercado de Capitais e da Arbitragem*, São Paulo, v. 3, n. 10, p. 323-347, out./dez. 2000. MARTINS, Pedro A. Batista, LEMES, Selma M. Ferreira, CARMONA, Carlos Alberto. *Aspectos fundamentais da lei de arbitragem*. Rio de Janeiro : Forense, 1999. 522 p. MOREIRA, José Carlos Barbosa. Novas perspectivas para a arbitragem. *ADV : advocacia dinâmica - informativo*, São Paulo, v. 16, n. 50, p. 637-636, 1996. ROSAS, Roberto. Arbitragem: importância do seu aperfeiçoamento. O papel do advogado. *Revista da Academia Brasileira de Letras Jurídicas*, Rio de Janeiro, v. 12, n. 11, p. 207-210, I. sem. 1997. SIDOU, José Maria Othon. A arbitragem no Direito Comparado e a Lei nº 9.307, de 1996. *Revista da Academia Brasileira de Letras Jurídicas*, Rio de Janeiro, v. 10, n. 10, p. 99-122, 2. sem. 1996. TÁCITO, Caio. Arbitragem nos litígios administrativos. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 210, p. 111-115, out./dez. 1997. THEODORO JÚNIOR, Humberto. A arbitragem como meio de solução de controvérsias. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, v. 97, n. 353, p. 107-116, jan./fev. 2001.

tém no artigo 1º da Lei, de tal modo que *somente as pessoas capazes de contratar poderão valer-se da arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis*. O compromisso arbitral é a convenção através da qual as partes submetem um litígio à arbitragem de uma ou mais pessoas, podendo ser judicial ou extrajudicial (art. 9º). A cláusula compromissória é a convenção através da qual as partes em um contrato comprometem-se a submeter à arbitragem os litígios que possam vir a surgir, relativamente a tal contrato (art. 4º), podendo, igualmente, as partes estabelecer na própria cláusula, ou em outro documento, a forma convencionada para a instituição da arbitragem (art. 5º). Quanto ao procedimento adotado, a arbitragem poderá ser de direito ou de equidade, a critério das partes (art. 2º), de modo que as partes podem escolher, livremente, as regras de direito que serão aplicadas na arbitragem, desde que não haja violação aos bons costumes e à ordem pública. Poderão, também, as partes convenionar que a arbitragem se realize com base nos princípios gerais de direito, nos usos e costumes e nas regras internacionais de comércio. As partes nomearão um ou mais árbitros, sempre em número ímpar, podendo nomear, também, os respectivos suplentes. Pode ser árbitro qualquer pessoa capaz e que tenha a confiança das partes (art. 13).

Esse resumo do programa normativo da Lei nº 9307/96, evidentemente, não se compagina com a exigibilidade de tributos, por diversos motivos, mas é um elemento importante para balizar os ajustes necessários para se alcançar um instrumento típico de arbitragem em matéria tributária, necessariamente autorizada por Lei Complementar, nas funções de norma geral, nos termos do art. 146, III, da Constituição.

Mais próximo, contudo, do que se espera de um procedimento como o que se reclama acima, para o âmbito das relações tributárias, encontra-se a Medida Provisória nº 71, de 3 de outubro de 2002, no seu art. 2º, ao alterar o art. 8-B da Lei nº 9.028, de 12 de abril de 1995, sobre o exercício das atribuições institucionais da Advocacia-Geral da União, que assim prescreve: "*É instituída na Advocacia-Geral da União a Câmara de Conciliação Administrativa, destinada a solucionar conflitos, inclusive por arbitramento, entre os órgãos da Administração Federal direta e as entidades da Administração Federal indireta, bem como entre estas últimas*". § 1º *As recomendações da Câmara de Conciliação Administrativa serão submetidas ao Advogado-Geral da União para decisão*. § 2º *O Advogado-Geral da União, à vista das recomendações da Câmara de Conciliação Administrativa, poderá homologar a conciliação, decidir por arbitramento ou determinar a emissão de parecer jurídico para solver o conflito, submetendo-o ao Presidente da República (...)*. § 3º *Para fins de arbitramento, o Advogado-Geral da União poderá acolher parecer emitido por membros da Câmara de Conciliação Administrativa ou pela Consultoria-Geral da União*. § 4º *A decisão que homologar a conciliação ou que decidir pelo arbitramento é de observância obrigatória às partes em conflito*. § 5º *O Advogado-Geral da*

União poderá delegar a homologação de conciliação ocorrida na Câmara de Conciliação Administrativa. § 6º Compete ao Advogado-Geral da União designar os membros efetivos e eventuais da Câmara de Conciliação Administrativa e disciplinar o seu funcionamento."

Acompanhando a leitura do mencionado artigo, percebe-se que foi instituído procedimento de *Conciliação Administrativa* destinado a *solucionar conflitos*, inclusive por *arbitramento*, sem qualquer limitação material, do que se dessegue que se poderia aplicar também em matéria tributária, quando os sujeitos forem *órgãos da Administração Federal direta e as entidades da Administração Federal indireta, bem como entre estas últimas*. A *Câmara de Conciliação Administrativa* terá competência, desse modo, para aplicar a transação ou a arbitragem (administrativa) para compor conflitos de interesses qualificados subjetivamente, mas não materialmente.

Sendo aplicável em matéria tributária, como não deixa a menor sombra de dúvidas, caso não se projete para uma universalização dos sujeitos envolvidos, i.e., todos os contribuintes, sejam estes particulares ou entidades da Administração Direta e Indireta dos Estados, Distrito Federal e Municípios, em face dos órgãos da União responsáveis por atos de arrecadação de tributos, a referida MP 71/02 será, inexoravelmente, inconstitucional, por colidir com os princípios da generalidade e da autonomia das pessoas do federalismo, que conclama tratamento isônomico entre as unidades do federalismo.

142

Sobre seus limites materiais, em matéria tributária, a arbitragem somente poderia ser adotada para hipóteses de litígios fundados em questões materiais; simples dúvidas sobre a aplicação da legislação tributária restaria como âmbito próprio para serem resolvidas por consultas fiscais; do mesmo modo que assuntos vinculados a matérias típicas de julgamento sobre o direito material, constitucionalidade, controle de legalidade, aplicação de sanções pecuniárias, dentre outras, continuariam sujeitas a controle exclusivo dos órgãos do processo administrativo. Em nosso entender, todas as matérias próprias de inversão do ônus da prova, por presunções e similares, garantem um espaço de disponibilidade, relativamente aos direitos patrimoniais envolvidos. É o que se vê nos casos de incidências com bases presumidas, dependentes de arbitramento ou de qualquer outra espécie de critério indeterminado, como "preço de mercado", "valor venal", valor da terra nua", pautas de valores, definição de preços de transferência, definição de mercadorias, como a qualificação de produtos, numa tabela ordenada segundo a seletividade e essencialidade, custos e valor de bens intangíveis, hipóteses de cabimento de analogia e equidade etc.

A principal característica da arbitragem é a atribuição do dever de sujeição das partes à decisão do árbitro ou tribunal arbitral, a quem se submetem voluntariamente. Por isso, ao se ter como parte do litígio um órgão da Administração, a vontade desta há de ser externada por órgão competente, legalmente estabelecido, preferencialmente de composição

coletiva, com representantes da Fazenda Pública, da Procuradoria e eventualmente do Ministério Público, agindo com procedimento próprio, de sorte a garantir plena legitimidade da decisão, pela composição dos valores persistentes na garantia dos princípios de legalidade, indisponibilidade do crédito tributário (patrimônio público), moralidade e eficiência administrativa e isonomia tributária.

Cumpra à doutrina dar precisão a esse tema, pois não se trata, o emprego da arbitragem, tal como no caso da transação, de qualquer modalidade de negócio jurídico contratual entre contribuinte e poder público, quanto aos elementos e conteúdos das relações jurídico-tributárias. Seque a Administração agindo sob atos pautados em estrita legalidade, condicionada, agora, por um direito prévio a contraditório, visando a alcançar um acordo com o contribuinte sobre qualquer matéria de fato controvertida. A indisponibilidade do crédito tributário decorrente do resultado do acordo restará incólume, com todos os instrumentos de garantias que a legislação predispõe para sua segurança.

Quanto aos efeitos, o "compromisso arbitral" geraria eficácia vinculante para a Administração, que ficaria obrigada ao quanto fosse acordado e decidido no laudo arbitral, para os fins de lançamento e cobrança do crédito tributário. Para o contribuinte, teríamos como único efeito aquele de afastar o direito ao processo administrativo, ao assumir o compromisso de renunciar a qualquer espécie de recurso administrativo visando a discutir o conteúdo material da resolução alcançada. A Constituição, ao garantir o monopólio da jurisdição judicial, nos termos do art. 5º, XXXV, não admitiria que tal impedimento pudesse ir além dos limites administrativos. Nenhuma espécie de auto-executoriedade tampouco poderia ser reclamada pela Administração, objetivando superar a execução judicial de créditos tributários, na medida que a arbitragem não substitui nem os atos de lançamento, nem os de cobrança ordinária do crédito tributário. Isso não impede, outrossim, que a lei defina o "laudo arbitral" como espécie de título executivo extrajudicial, para os fins de execução fiscal dos créditos ali definidos e liquidados.

14

7. Conciliação judicial de conflitos formalizados em matéria tributária

Visto que a transação e a arbitragem estão permitidas no direito brasileiro, como medidas de solução de conflitos em matéria tributária, no âmbito de procedimentos tipicamente administrativos, resta saber se haveria espaço para uma possível inserção de procedimento conciliatório preventivo no corpo do processo judicial, com idêntica finalidade, qual seja, resolver definitivamente o litígio de modo célere, prático, eficaz e econômico.

Um alternativa que merece encômios, praticada atualmente no direito italiano como solução de controversia em matéria tributária, é a cha-

mada *conciliação judicial* (Lei nº 656, de 30.11.94; D.L. nº 218, de 19.06.1997), à semelhança do que ocorre nos domínios de outras matérias, como a trabalhista ou de direito de família, que pode ser provocada no início de qualquer processo judicial, no âmbito de juízo singular, visando à composição da lide mediante acordo prévio, gerando efeitos vinculantes e definitivos para as partes, contribuinte e Administração, quando assim o confirme o recurso necessário. *Materialmente*, essa conciliação prévia não encontra qualquer restrição, podendo reportar-se a provas, matéria de fato ou de direito, bastando que se trate de tributos sobre os quais a “Comissão Tributária” tenha domínio e o Juiz seja competente para julgar; e *formalmente*, constitui-se como instituto eminentemente processual, ao pressupor um processo judicial em curso. Seguindo uma espécie de “incidente processual”, é oportunidade que a lei confere às partes para que ponham fim ao conflito, previamente ao procedimento judicial. Tanto a Administração como o contribuinte podem propor a conciliação, inclusive solicitando audiência própria para este fim. Alcançando bom êxito, a Administração expede um “decreto de extinção do processo”, com eficácia provisória de 20 dias, dentro do qual o contribuinte poderá efetuar o pagamento e, conseqüentemente, promover a extinção da dívida tributária. Outro efeito adicional é reduzir a um terço o montante da sanção pecuniária eventualmente imposta ao contribuinte.

144

No Brasil, esta realidade já existe, mesmo se limitada a um campo muito restrito. Veja-se o que ocorre atualmente na Justiça do Trabalho, após a Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/1998. Diz o art. 114, da Constituição: “*Compete à Justiça do Trabalho conciliar e julgar os dissídios individuais e coletivos entre trabalhadores e empregadores, (...) e, na forma da lei, outras controvérsias decorrentes da relação de trabalho, bem como os litígios que tenham origem no cumprimento de suas próprias sentenças, inclusive coletivas.* § 1º - Frustrada a negociação coletiva, as partes poderão eleger árbitros. § 2º - Recusando-se qualquer das partes à negociação ou à arbitragem, é facultado aos respectivos sindicatos ajuizar dissídio coletivo, podendo a Justiça do Trabalho estabelecer normas e condições, respeitadas as disposições convencionais e legais mínimas de proteção ao trabalho. § 3º *Compete ainda à Justiça do Trabalho executar, de ofício, as contribuições sociais previstas no art. 195, I, “a”, e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir*”. Especialmente no que diz respeito à aplicação do § 3º, o lançamento e execução, de ofício, por parte da autoridade judicial, dos créditos devidos a título de contribuições previdenciárias, decorre do próprio regime de conciliação judicial promovida sobre as verbas salariais devidas, dentre outras, compondo a base de cálculo do critério quantitativo da norma de lançamento expedida. Vê-se aqui nítida presença de uma transação (sob a forma de conciliação) que se transfere do âmbito trabalhista para o domínio da matéria tributária, pois ao serem definidas, por conciliação, as verbas tra-

balhistas devidas, ao mesmo tempo, promove-se a liquidação da base de cálculo, para os fins de determinação do *quantum debeatur*, a título das contribuições.

Nada impede que se transponha para os demais processos existentes, em matéria tributária, essa rica experiência dos processos trabalhistas, aplicando-se critérios de transação para compor litígios em audiência própria para esse fim, alcançando, com isso, agilidade na percepção definitiva dos créditos tributários e evitando o desgaste de longos e morosos processos inúteis.

8. Considerações finais

Como ficou demonstrado, no Brasil, existe um constante esforço do Sistema Tributário Nacional visando a alcançar condições razoáveis de simplificação fiscal. Contudo, muito ainda há para ser feito, em face da complexidade inconstante que o ordenamento apresenta, principalmente por força da organização política do tipo federalista de Estado.

Sobre a presença de medidas alternativas aos modos ordinários de prestação de tutela jurisdicional no ordenamento, como instrumentos de pacificação fiscal, fez-se ver que estas já foram acolhidas pelo nosso Direito, mesmo que de um modo ainda muito tênue e de forma um tanto programática. Urge, pois, que sejam alargados os procedimentos administrativos de transação e arbitragem, bem como de conciliação judicial, para todas as matérias que permitam solução da controvérsia por prova inequívoca.

Evitar contenciosos generalizados, desafogar a estrutura judicial, que atualmente só serve para garantir estatísticas de juízes, pela repetição do conteúdo das decisões, em tudo e por tudo idênticos, é dever de qualquer legislador comprometido com os valores democráticos e republicanos mais elevados, dando condições ao bom funcionamento das instituições e dos mecanismos de tributação.

Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias su introducción en el derecho español (*)

César García Novoa (**)

Sumario: 1. El conflicto tributario y las fórmulas alternativas de resolución - 1.1. El conflicto tributario es jurídicamente posible; 1.2. ¿“Mecanismos alternativos” a qué? - 2. La indisponibilidad del tributo como obstáculo a la aplicación de “soluciones transaccionales”. El sentido de la indisponibilidad - 2.1. La indisponibilidad fruto de la vinculación positiva de la Administración - 3. La indisponibilidad como impedimento para la aceptación de fórmulas convencionales - 3.1. Indisponibilidad y surgimiento “pactado” del tributo; 3.2. La indisponibilidad y la aplicación del tributo - 4. La terminación convencional en materia tributaria. Ambitos a los que puede afectar - 4.1. La convención con carácter previo al procedimiento de comprobación; 4.2. La convención en el procedimiento de gestión; 4.3. El convenio en vía recaudatoria - 5. La resolución del conflicto tributario - 6. Las fórmulas arbitrales de resolución de conflictos en materia tributaria - 6.1. Posible implantación del arbitraje tributario en el ordenamiento español

146

1. El conflicto tributario y las fórmulas alternativas de resolución

El título de este Seminario; “Mecanismos alternativos para la solución de controversias en materia tributaria”, nos sugiere de salida dos cuestiones que deben ser objeto de aclaración o reflexión previa. Primero, que el conflicto, como realidad jurídica, es posible en el ámbito tributario. Segundo; que cuando se habla de alternativas a la solución de

(*) Este trabajo constituye el texto de la comunicación presentada al seminario *Mecanismi alternativi per la soluzione delle controversie in materia tributaria*, organizado por la *Scuola di Specializzazione in Diritto ed Economia delle Comunità Europee Jean Monnet*, en Caserta (Nápoles) el 9 de septiembre de 2002, bajo la dirección del profesor Gaetano Liccardo.

(**) Catedrático de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Santiago de Compostela - España.

esos conflictos, hay que preguntarse respecto a qué se pueden proponer tales alternativas.

1.1. El conflicto tributario es jurídicamente posible

En primer lugar se está aceptando la realidad misma del conflicto tributario, consecuencia de que la Administración Tributaria y el contribuyente pueden tener apreciaciones diversas de los hechos con relevancia tributaria e interpretaciones divergentes de la ley fiscal por la concurrencia de intereses distintos en uno y en otro. Ello supone inadmitir aquellas posturas doctrinales – como la representada por PEREZ ROYO – que para negar la naturaleza obligacional de la relación entre la Administración y el ciudadano, rechazan la existencia de una contraposición de intereses que pudiera ser objeto de composición heterónoma a través de una obligación de naturaleza legal. Para PEREZ ROYO “...entre Administración y contribuyente no existe, en cambio, esa contraposición de intereses, sino sencillamente el deber en un caso y otro de cumplir la ley”, añadiendo que “...la Administración no se relaciona directamente con el contribuyente en cuanto titular de unos intereses que revisten la forma de derecho de crédito, sino que sencillamente desarrolla una función encomendada por el ordenamiento para velar por el cumplimiento del deber puesto a cargo del contribuyente por el mismo ordenamiento” (1). Así, la idea de una función pública, inspirada como todas en el “interés general”, sirve para rechazar la existencia de una dualidad de intereses que pudiesen entrar en colisión: un interés recaudatorio en la Administración y un consiguiente interés del particular en el mantenimiento de su patrimonio, pues ambos se sintetizarían en un único interés general (2).

Estas afirmaciones no son convincentes. Así, cuando se habla de intereses en el mundo de las relaciones jurídicas hay que aclarar a qué nos estamos intentando referir. No se debe olvidar que el Derecho es, sobre todo, una relación entre individuos autónomos con voluntades propias. Por eso, cuando hablamos de *intereses particulares* nos estamos refiriendo a la visión jurídica de esas voluntades propias. La ley articula intereses a través de la asignación de derechos y potestades, a partir de la idea de *voluntad general*, de la que deriva la fuerza de obligar de la ley en todo Estado democrático sobre la base

(1) PEREZ ROYO, F., “El pago de la deuda tributaria”, *Civitas, REDF*, nº 6, 1975, pag. 275.

(2) Históricamente se ha producido un tránsito histórico-dogmático del interés exclusivamente privado, característico del Derecho romano, al interés público, encarnado por el monarca absoluto frente a los particularismos feudales. En ello está implicado el tránsito desde un concepto de ley como Estado-aparato a la idea de Ley como Estado-comunidad, y de las posturas de LABAND a VON STEIN; véase AFONSO VAZ, M., *Lei e reserva da lei*; Porto, 1996, pags. 148 y 149.

del principio de la mayoría y la razonabilidad del mandato. Frente al confuso término del "interés general", la voluntad general inspiradora de la ley pone de manifiesto que la norma general y abstracta tiene como fin político ocuparse de la dirección unitaria del conjunto de la sociedad. Y ello puede hacerse acogiendo las voluntades privadas – a ello responde el principio de "autonomía de la voluntad" propio de las leyes de Derecho privado – o imponiendo conductas imperativas a partir de un supuesto "interés general". Pero, aún en este último caso, no se estaría negando la concurrencia de voluntades diferenciadas, como las que encarnarían la Administración y el particular. Ni tampoco la imperatividad de la norma, que encarna la voluntad general haciendo prevalecer un interés público, al que se someten particular y Administración en las normas de Derecho público, significa negar que el contribuyente sea portador de intereses económicos propios, lo que resulta consustancial a su condición de sujeto pasivo de una obligación legal como la tributaria. Ni menos aún puede suponer que la Administración no tenga un "interés recaudatorio propio" por el mero hecho de que su interés sea un interés público definido en las normas, puesto que la simple singularización de la Administración como persona jurídica ya justifica que sea considerada como centro de imputación de intereses.

En suma, la ley no anula la existencia de intereses en el particular y en la Administración; únicamente condiciona la realización material de los mismos estableciendo, para el caso de la Administración, la valoración de si la realización material de ese interés puede estar subordinada a la concurrencia de otros intereses distintos (3). Y existiendo intereses diferentes en la persona del contribuyente y Administración, el conflicto es técnica y jurídicamente posible. La juridificación del tributo y la atribución al Estado-Administración de facultades unilaterales para aplicarlo, fruto de su capacidad para decidir la singularización de la ley general (4), hace que el conflicto en materia tributaria sea, sobre todo, un conflicto entre particular y Administración. Un conflicto de intereses que, como explica FERREIRO LAPATZA, partiría de la circunstancia de que la ley ampara el que la Administración proteja con su actuación los intereses generales a la hora de percibir los tributos y, al tiempo, se reconoce a los individuos "un interés propio en el pago de sus impuestos conforme a Derecho" (5).

(3) BASCIU, A.F.; *Contributo allo studio della obbligazione tributaria*, Ed. Jovene, Napoli, 1966, pag. 29.

(4) RAMALLO MASSANET, J., "La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias (I)", *CT*, n° 76, 1995, pags. 81 y 82.

(5) FERREIRO LAPATZA, J.J., "Solución convencional de los conflictos en materia tributaria", *Revista Argentina de Derecho Tributario, La Ley*, abril-junio 2002, n° 2, pag. 341.

1.2. ¿ "Mecanismos alternativos" a qué ?

En segundo lugar, en tanto se habla de *mecanismos alternativos*, hay que preguntarse cuál es el referente para plantear estas alternativas. No está de más recordar que la resolución del conflicto es una de las exigencias del orden jurídico objetivo y una de las justificaciones del Estado moderno (6). La composición de conflictos entre sujetos de Derecho es lo que RÜMELIN llama "función de instancia del orden estatal", consistente en la implantación de un sistema jurídico dotado de un poder sancionador y capaz de imponer heterónomamente, a través de una "instancia supraindividual" - *überindividuelle Instanz* (7) -, determinadas formas de comportamiento. Ello puede hacerse concibiendo la normatividad como un instrumento tutelador de intereses individuales, compenedor y armonizador de tales intereses en eventuales conflictos a través de la categorización, respectivamente, de derechos subjetivos y relaciones jurídicas (8).

Pero esa composición heterónoma del conflicto ha tenido una evolución peculiar cuando el mismo tiene como protagonistas a un ciudadano y a la Administración. A través del particularísimo sistema de recursos administrativos, basados en la regla de *juger l'administration cést encore administrer*, se han venido justificando tradicionalmente los mecanismos de autocontrol de la propia Administración y los sistemas de jurisdicción retenida, que en España se han traducido en una tendencia histórica consistente en entender que los actos de la Administración - "lo gubernativo" - no serían controlables por la jurisdicción ordinaria, sino por la propia Administración, como antecedente de una jurisdicción especializada como la contencioso-administrativa (9). Este proceso histórico, que se plasmaría con la adopción de la Ley de Jurisdicción Contenciosa de 27 de diciembre de 1956, se vio también jalonado por la consolidación de la

(6) La existencia del Estado expresa la seguridad de la existencia de una autoridad capaz de componer eventuales conflictos sin la incertidumbre que supone elegir en cada momento las acciones destinadas a poner fin al mismo; HIERRO SANCHEZ-PESCADOR, L., "Seguridad jurídica y actuación administrativa", *Documentación Administrativa*, núm. 218-219, 1989, pag. 197.

(7) RÜMELIN, M., *Die Rechtssicherheit*, Tübingen, Verlag von J.C.B. Mohr, Paul Siebeck, 1924, GARZON VALDES, E., "Seguridad jurídica y equidad", en *Derecho, ética y política*, C.E.C., Madrid, 1993, pag. 303.

(8) Sobre esta configuración de lo jurídico, véase, LOZANO SERRANO, C., *Consecuencias de la Jurisprudencia Constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Cívitas, Madrid, 1990, pag. 82 a 85.

(9) PARADA VAZQUEZ, R., "Privilegio de decisión ejecutoria y proceso contencioso", *RAP*, n° 50.

especialización funcional en materia fiscal a través de los tribunales económico-administrativos (10). Estos tienen la condición de órganos especializados de la propia Administración fiscal, resolviendo el preceptivo recurso económico-administrativo. Al margen de la crítica que este carácter preceptivo viene mereciendo (11), lo cierto es que estos tribunales representan el ejemplo más claro de resolución de conflictos entre el particular y el Fisco a través de actos administrativos unilaterales. Por tanto, las pretendidas "alternativas" que aquí son objeto de nuestra atención serían aquellas que permiten prevenir estos conflictos a través de fórmulas transaccionales o negociadas o bien poner fin al conflicto ya surgido a través de fórmulas arbitrales (12).

Así, la presumible alternativa a la resolución unilateral de conflictos no sería otra cosa que los métodos "transaccionales" o "convencionales". Desde el punto de vista estrictamente procedimental, unos y otros se caracterizan por sustituir la decisión unilateral de la Administración por una "terminación convencional", que con carácter general admite el artículo 88 de la Ley española de Procedimiento Administrativo Común (13). Se trata de una resolución negociada de procedimientos administrativos que hasta entonces venían manifestándose exclusivamente a través de actuaciones unilaterales de la Administración, aunque limitada por cir-

(10) PARADA VAZQUEZ, R., *Derecho Administrativo*, I, Parte General, Sexta Ed., Madrid, 1994, pag. 521.

(11) La doctrina ha destacado que la obligatoriedad de la interposición previa del recurso económico-administrativo pueda suponer una contradicción con el derecho del contribuyente a un acceso sin dilaciones a la jurisdicción; TEJERIZO LOPEZ, J.M., "Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente: una perspectiva constitucional", *Civitas REDF*, nº 100, 1998, pag. 722.

(12) FERREIRO LAPATZA, J.J., "Solución convencional de los conflictos en materia tributaria", op. cit., pag. 342; CRUZ PADIAL, I.- GARCIA CALVENTE, Y.; "El arbitraje tributario en el ámbito internacional: eficacia y viabilidad", *Nueva Fiscalidad*, nº 1, abril, 2002, pag. 74; ZORNOZA PEREZ, J., "¿ Qué podemos aprender de las experiencias comparadas ?. Admisibilidad de los convenios y otras transaccionales en el Derecho Tributario español", *Crónica Tributaria*, nº 77, 1996, pag. 122.

(13) Precepto que introdujo en nuestro ordenamiento por primera vez con carácter general la posibilidad de que los procedimientos administrativos se terminen de forma convencional o pactada. Ya con anterioridad existían supuestos de terminación convencional; por ejemplo los convenios urbanísticos del artículo 24 de la Ley de Expropiación Forzosa, previstos en el artículo 155, 2 de la Ley del Suelo, los contratos-programa del artículo 91 de la Ley General Presupuestaria, y los convenios suscritos en la denominada "acción concertada", surgida al amparo de los Planes de Desarrollo; véase MARTÍN QUERALT, J.; "Pactos sí...según Derecho"; *Editorial Tribuna Fiscal*, nº 72, octubre, 1996, pag. 4.

cunstances tales como que estos posibles acuerdos “no pueden comprometer el ejercicio de potestades públicas” (14).

El punto de coincidencia de la convención y de la transacción es la existencia de una incertidumbre o de un litigio y una intención de las partes de eliminar esa situación de incertidumbre. En la convención se sustituye el acto administrativo unilateral por el convenio sobre cuestiones de hecho o la adhesión del contribuyente (15). La transacción, además, incluye la realización de concesiones recíprocas entre las partes para alcanzar dicha finalidad: en el ordenamiento español el artículo 1.809 del Código Civil (16), concreta el contenido de la transacción en el otorgamiento de “recíprocas concesiones”, lo que BERLIRI denomina *aliquid datum, aliquid retentum* (17). Veremos si estas soluciones son admisibles en el ámbito tributario.

(14) GARCIA DE ENTERRIA, E.- FERNANDEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo II*, Civitas, Madrid, 1993, pag. 500. Este precepto se inspira en el modelo alemán - el art. 25 de la Ley Alemana de Procedimiento Administrativo de 25 de mayo de 1976 -. Pero como dice PARADA VAZQUEZ, esta admisión del convenio frente al acto unilateral, “es más aparente que real”, puesto que la Ley española declara inaplicable el convenio en relación con cuestiones no susceptibles de transacción - la mayoría de las de Derecho Público - amén de no suponer alteración de las competencias y responsabilidades atribuidas a los órganos administrativos y de necesitar la aprobación expresa del Consejo de Ministros cuando afecte a sus competencias, pero sobre todo porque no basta para la celebración de un convenio acogerse a lo que dice la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, sino que es precisa una regulación sustantiva que previamente haya aceptado esta forma de terminación, lo que dificulta la aplicación de la previsión de la terminación convencional al ámbito tributario. Sobre todo, teniendo en cuenta la inaplicabilidad de la Ley Procedimental común en materia tributaria, por aplicación de su controvertida Disposición Adicional Quinta; PARADA VAZQUEZ, J.R., *Derecho Administrativo*, op. cit., pag. 254.

15

(15) Se trata de introducir la figura de los acuerdos procedimentales, que se configuran como instrumentos alternativos al tradicional acto administrativo unilateral para el ejercicio de la actividad administrativa que alumbra en la actualidad como fruto de la evolución del Estado social de Derecho; véase FERREIRO LAPATZA, J.J., “Solución convencional de los conflictos en materia tributaria”, *Revista Argentina de Derecho Tributario, La Ley*, abril-junio 2002, n° 2, pag. 350.

(16) Según el cual la transacción es aquel contrato por el cual las partes, dando, prometiendo o reteniendo cada uno alguna cosa, evitan la provocación de un pleito o ponen fin al que habían comenzado.

(17) CABANILLAS SANCHEZ, A., Voz “Transacción”, *Enciclopedia Jurídica Básica*, t. IV, Civitas, Madrid, 1995, pag. 6616.

2. La indisponibilidad del tributo como obstáculo a la aplicación de "soluciones transaccionales". El sentido de las *indisponibilidad*

La principal argumentación para rechazar las formulas convencionales o transaccionales aplicadas a los procedimientos administrativos, ha sido tradicionalmente el llamado principio de indisponibilidad del tributo y de la obligación tributaria. Así afirma BERLIRI que "el impuesto es por naturaleza indisponible y no puede ser objeto de un contrato, en género, o de una transacción, en especie" (18). La indisponibilidad como justificación de la exclusión de soluciones transaccionales también merece una explicación.

2.1. La indisponibilidad fruto de la vinculación positiva de la Administración

Esta llamada *indisponibilidad del tributo* suele explicarse tomando como presupuesto el carácter público del interés tutelado por la norma tributaria (19). La definición de la indisponibilidad a partir del interés público sin embargo exige una serie de puntualizaciones. Como señala CALVO ORTEGA "el interés público supone no solamente realizar el contenido de la norma jurídica sino realizarlo de la forma establecida por la norma" (20). La norma tributaria responde así a un modelo normativo que se ha de "realizar por la Administración Tributaria sujetándose a los esquemas de la ley, lo que en última instancia es lo que justifica invocar el interés público como fundamento de la indisponibilidad. Por tanto, las normas de Derecho Público, en las que dicho interés está presente, asumen un determinado modelo deóntico, al que necesariamente hay que referirse.

Ese modelo deóntico de la normatividad tributaria consistente en la ordenación de mandatos positivos de entregar a la Administración Pú-

(18) BERLIRI, A., *Corso istituzionale di Diritto Tributario*, 2ª ed., Giuffrè Editore, Milano, 1974, pags. 228 y ss.

(19) CORTES DOMÍNGUEZ, M. – MARTÍN DELGADO, J. M., *Ordenamiento Tributario I*, Civitas, Madrid, 1977, pag. 258. Por su parte, ARIAS ABELLAN, M.D., afirma que "...el interés jurídico protegido es un interés público, esencial para el ordenamiento jurídico, de tal forma que en una primera aproximación puede afirmarse que la naturaleza de ese interés tutelado impide la disposición de los efectos jurídicos que se derivan de la puesta en marcha de esos mecanismos normativos"; "La indisponibilidad de la obligación tributaria: análisis del artículo 36 de la Ley General Tributaria", *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma*, volumen I, IEF; Madrid, 1991, pags. 620-621.

(20) CALVO ORTEGA, R., "L'interesse legittimo in materia tributaria", *Giurisprudenza delle Imposte*, n° 4, 1968, pag. 855.

blica determinadas cantidades en concepto de tributo y que ésta puede exigir de los particulares, hace de la norma tributaria un buen ejemplo de norma imperativa. Desde este punto de vista, la indisponibilidad vendría a significar que la materia tributaria es una cuestión de "derecho necesario" para los particulares, formando parte del "orden público económico" (21), lo que conduciría a la inderogabilidad del tributo por pactos privados y, en concreto, a la indisponibilidad de las situaciones jurídicas subjetivas y a la interdicción de los pactos de asunción de impuestos (22). Valgan como muestra las palabras de ARIAS ABELLAN, al señalar que la configuración del tributo "escapa a la disponibilidad de cualquiera de los que, de una u otra forma, la comprenden" (23).

Pero también es cierto que el sentido de la inderogabilidad no puede ser la configuración de la materia fiscal como derecho necesario, pues calificar algo como de "derecho necesario" afectaría al régimen contractual iusprivatista de la materia, que quedaría al margen de la autonomía de la voluntad. Y en lo que respecta a la vida del contrato como instituto de Derecho Privado, las cuestiones de Derecho Tributario no resultan completamente ajenas al mismo ya que, como ha señalado la resolución del TEAC de 24 de abril de 1996 pueden, por ejemplo, condicionar la validez de un negocio privado - así, se admite que el resultado de una comprobación administrativa actúe como condición suspensiva del acto gravado (24) -. Simplemente, la existencia de posibles acuerdos entre particulares no afecta a la configuración del tributo, porque en tanto tales acuerdos tienen su origen en una obligación privada resultan indiferentes al Derecho Tributario, aunque tales acuerdos puedan jugar el papel de cláusulas de derecho privado. Si se pacta sobre el tributo es porque éste ya ha surgido de acuerdo con las previsiones de la norma fiscal. Este será una "realidad tributaria" perfectamente consumada, que puede ser una circunstancia a tener en cuenta en el campo estrictamente privado, pero que desde la perspectiva del Derecho Tributario, paradójicamente, resultará ajena a la configuración del tributo y, por tanto, devendrá inoponible a la Hacienda Pública (25). Por tanto, no es ne-

(21) Pero en el ámbito del Derecho privado empiezan a disociarse los conceptos de "normas imperativas" y "orden público"; DIEZ-PICAZO, L., *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, Volumen I, Tecnos, Madrid, 1983, pags. 44 y 45.

(22) Véase, al respecto, HINOJOSA TORRALBO, J.J., "Eficacia de los pactos privados sobre las obligaciones tributarias en la adquisición de inmuebles", *Tribuna Fiscal*, nº 55, 1995, pag. 43.

(23) ARIAS ABELLAN, M.D., "La indisponibilidad de la obligación tributaria: análisis del artículo 36 de la LGT", op. cit., pag. 626.

(24) *Jurisprudencia Tributaria*, 573.

(25) HINOJOSA TORRALBO, J.J., "Eficacia de los pactos privados sobre las obli-

cesario afirmar que tales pactos no son, desde el punto de vista del ordenamiento privado, materia extraída al libre juego de la autonomía de la voluntad, porque sí son admisibles en el estricto campo del Derecho Privado, donde juega la autonomía de la voluntad – en este sentido se pronuncia la sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de octubre de 1997, aceptando las “donaciones libres de impuestos” (26) –. No existe una expresa prohibición en el ordenamiento privado de estos pactos, resultando simplemente extraños al orbe tributario.

Pero si la “indisponibilidad” no es una consecuencia de la imperatividad de la norma fiscal sí parece serlo de las exigencias impuestas por la ordenación constitucional del tributo a esa normatividad. No basta con situar el modelo normativo-tributario en el marco de un concepto del Estado como ordenamiento positivo; es necesario reconocer las exigencias que el Estado democrático impone a la fiscalidad, superando construcciones jurídicas formalistas y procediendo a un enjuiciamiento de la legitimidad de la norma tributaria desde la perspectiva del Estado de Derecho como un *Estado de valores* (27). La legalidad del Estado de Derecho, más allá de su expresión formalista, constituye la encarnación de un poder jurídicamente limitado (28) cuyo fundamento se encuentra en la idea liberal de separación entre el Estado y la sociedad. La inmanencia de la ley a la normatividad fiscal de un Estado de Derecho se po-

gaciones tributarias en la adquisición de inmuebles”, op. cit., pag. 46. También, ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C., “Los pactos privados en las obligaciones tributarias”, *Tapia*, 1988, n° 43, pags. 9 y ss; RODRIGO FERNÁNDEZ, J., “Las cláusulas de asunción de impuestos” en *Estudios sobre Tributación Bancaria*, Civitas, Madrid, 1985, pags. 637 y ss.

(26) *Impuestos*, número 12, 1998. Véase también IBÁÑEZ GARCIA, I., “Las donaciones libres de impuestos. Comentario a la Resolución del TEAC de 7 de septiembre de 1994”, *Jurisprudencia Tributaria*, 1994, III, páginas 1229-1231.

(27) GARRIDO FALLA, F., “Comentario al art. 1 de la Constitución”, *Comentarios a la Constitución española*, Civitas, Madrid, pag. 25. Conviene recordar al respecto las diferencias entre el Estado-legal y el Estado de Derecho, formuladas por CARRE DE MALBERG; véase al respecto AFONSO VAZ, M., *Lei e reserva da lei*, op. cit., pag. 157.

(28) PECES-BARBA MARTINEZ, G., “Seguridad jurídica y solidaridad como valores de la constitución española”, *Funciones y Fines del Derecho, Estudios en Honor a Mariano Hurtado Bautista*, Universidad de Murcia, Murcia, 1992, pag. 250, destaca en este sentido la relación del Estado de Derecho con la idea de Ley, con el sometimiento de los gobernantes a la Ley, o como se dice también, de la sustitución del gobierno de los hombres por el gobierno de las leyes. Lo que definiría al *Rechtsstaat* sería su radical contraste con el modelo de Estado carente de controles jurídicos, véase ARNDT, H.W., *Grundzüge des Allgemeinen Steuerrechts*, Verlag Franz Vahlen München, 1988, pag. 80.

ne de manifiesto a través de la exigencia de la reserva de ley, entendida como exigencia de la *tipicidad tributaria*. Es precisamente la reserva de ley el punto de apoyo más claro de la regla de la indisponibilidad del tributo. Así, como muestra, MARTÍN QUERALT señala rotundamente que “la terminación convencional de los procedimientos tributarios choca frontalmente con el principio de indisponibilidad de las obligaciones tributarias, anclado en el principio constitucional de la reserva de ley” (29). Las soluciones convencionales afectarían a la indisponibilidad, en tanto ésta deriva de la reserva de ley y del principio de legalidad, y es una consecuencia directa del principio de tipicidad y de las motivaciones de seguridad jurídica que lo inspiran. Y, por tanto, vincula exclusivamente a la Administración, como una de las partes de la obligación tributaria. No se trata tanto de configurar a la materia tributaria como materia de “orden público” para cualquier sujeto, sino de definirla como materia sobre la que la Administración, aplicadora y acreedora del tributo, no puede decidir libremente.

La formulación de la reserva de ley a partir de la tipicidad supone la necesidad de que se prevean en reglas abstractas las consecuencias jurídicas de las actuaciones tributarias de los particulares, de forma que éstos tenga la certeza de que el tributo se aplicará de conformidad con sus elementos esenciales definidos en la ley y puedan acomodar su conducta en concordancia con esta previsión. Entre las distintas manifestaciones de la tipicidad, FRIEDRICH se refiere al “principio de determinabilidad” – *Grundsatz der Bestimmtheit* – que impondría que los elementos integrantes del tipo tributario sean de tal modo precisos y determinados en su formulación legal que el órgano de aplicación del Derecho no pueda introducir criterios subjetivos en su aplicación concreta (30).

En esta esencia de la normatividad tributaria radica la explicación de la regla de la indisponibilidad. Se trata de una exigencia de la reserva de ley y del principio de legalidad, para conjurar la inseguridad que produciría la existencia de un cierto grado de libertad en la Administración para determinar el contenido de las concretas obligaciones tributarias de los particulares, lo que justifica que se califiquen como regladas las potestades de aplicación del tributo – artículo 7º de la Ley General Tributaria española.

La tipicidad se resumiría en la vinculación de la Administración a la ley y por tanto, en la garantía de certeza que supone para el contribuyente saber que aquélla carecerá de un ámbito de libre decisión a la hora de concretar el contenido de cada obligación tributaria. Ocurre, sin embargo que esta visión de la legalidad como vinculación de la Ad-

(29) MARTÍN QUERALT, J., “Pactos sí...según derecho”, op. cit., pag. 3.

(30) Véase el respecto XAVIER, A., *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, Dialética, Sao Paulo, 2002, pag. 19.

ministración a la ley ha venido entendiéndose en clave positivista, en los términos del aforismo kelseniano de que “una acción sólo vale como acto del Estado cuando es ejecución de su ordenamiento jurídico” (31); esto es, como “vinculación positiva”, de manera que la ley tributaria se erige en presupuesto o fundamento previo y necesario de cualquier acción administrativa, estando prohibida toda actividad que no goce de habilitación legal específica (32). Esta es la visión tradicional de la reserva de ley tributaria en relación con los elementos esenciales del tributo y la que mejor encaja con las bases últimas de la misma, que son la efectiva separación de poderes y el control jurisdiccional de la actividad de la Administración (33). Y el fundamento de la indisponibilidad tributaria.

3. La indisponibilidad como impedimento para la aceptación de fórmulas convencionales

Ahora bien: ¿ es la indisponibilidad un valladar infranqueable para admitir las soluciones transaccionales o convencionales ?. A nuestro juicio la respuesta debe matizarse teniendo en cuenta las consecuencias que la doctrina viene atribuyendo a esta regla de la indisponibilidad.

156

3.1. Indisponibilidad y surgimiento “pactado” del tributo

Así, por un lado, se viene señalando que la indisponibilidad impide sustituir la voluntad de la ley por la voluntad concertada de la Administración y el particular a la hora de determinar la existencia de la obligación tributaria o de alguno de sus elementos esenciales. Lo que viene a significar que la Administración no podrá exigir o dejar de exigir o modificar algún elemento esencial de la obligación tributaria a partir de un pacto, soslayando el contenido de la ley. Ello por la propia lógica de la obligación tributaria, como obligación legal que nace exclusivamente de la ley y en los términos en que la ley lo determine, y respecto a la cual la Administración no tiene otra función que la de ejecutarla. Esta evidencia, aunque roce la obviedad, es recordada por la doctrina; así ALESSI

(31) KELSEN, H., *Teoría general del Derecho y del Estado*, 2ª ed., Universidad Nacional Autónoma de México, 1958, pag. 227.

(32) GOMEZ PUENTE, M., *La inactividad de la Administración*, Aranzadi, Pamplona, 2000, pag. 74.

(33) Véase, entre otros, GONZALEZ GARCIA, E., “El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978”, en *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, Vol. II, DGCE, IEF, Madrid, 1979, pag. 971.

señala respecto al *concordato*, que “no se trata de sustituir por una regulación contractual la regulación legal de la relación” (34).

Por tanto, es evidente que no cabe sustituir la voluntad de la ley por el pacto con el contribuyente al margen de la misma, pero ello es consecuencia de la esencia legal del tributo y no es necesario acudir a la indisponibilidad como manifestación de la *positive Bindung* para defenderlo. Sin embargo esta evidencia puede verse menoscabada en aquellos supuestos en que los tributos tienen como hipótesis de incidencia una actividad *de base negocial* en la que intervienen la propia Administración y el contribuyente. Si es la ley misma la que dispone que el tributo nace de una relación voluntaria en la que intervienen el obligado a pagarlo y la Administración fiscal, es posible que el componente negocial del presupuesto de hecho se extienda a la propia obligación tributaria, abriendo un portillo a las soluciones negociadas respecto a la propia exigencia del tributo. El tributo podría fácilmente aparecer como un objeto más de negociación.

En este sentido, son ejemplos muy claros los supuestos a los que ha venido haciendo frente en España la jurisprudencia, en relación con tributos locales exigibles en el marco de acuerdos urbanísticos o de concesiones administrativas. Así, por ejemplo, el Tribunal Supremo ha aceptado que las Corporaciones Locales limiten su potestad de imposición de contribuciones especiales en el marco de convenios de planeamiento urbanístico firmados con los contribuyentes o reconozcan beneficios tributarios en relación con concesiones administrativas. Así, respecto a convenios urbanísticos, las sentencias del Tribunal Supremo de 16 de noviembre de 1993 (35) o de 10 de junio de 1998 (36), reconocen el derecho de los contribuyentes a no satisfacer contribuciones especiales en tanto ello se había pactado así en el supuesto de enajenaciones de bienes efectuadas por los contribuyentes como consecuencia del planeamiento urbanístico. La segunda sentencia de las citadas acepta la no satisfacción de contribuciones especiales por los propietarios de un inmueble que habían cedido una parte al Ayuntamiento a cambio de no soportarlas. Y, en ambos casos, el Tribunal Supremo estima que “frente a la reserva de ley y a la indisponibilidad de la materia tributaria debe prevalecer el contenido de la convención de que se trate, no pudiendo el Ayuntamiento que suscribió el acuerdo alegar luego su nulidad por vulneración de aquellos principios” (37).

(34) ALESSI, R.; *Instituzioni di Diritto Tributario*, UTET, Torino, 1965, pag. 92.

(35) *Jurisprudencia Tributaria*, 8443.

(36) *Jurisprudencia Tributaria*, 4502.

(37) Presentación *Jurisprudencia Tributaria* n° 21, 2000. El art. 221.5 del Real Decreto Legislativo 781/1996 prevé esta posible compensación basada en la “no exigencia” del tributo sólo respecto a cesiones gratuitas.

En un sentido similar se ha venido aceptando la validez de exenciones reconocidas por los Ayuntamientos de tasas de ocupación del subsuelo, cuando así derive de los términos de la concesión administrativa. Así, las sentencias del Tribunal Supremo de 5 de abril de 1991 (38) y 8 de junio de 1992 (39), y las posteriores de 28 de octubre de 1996 y 4 de abril de 1996, ante el hecho de una concesión administrativa para el abastecimiento de agua a una ciudad eximen al concesionario de la tasa por ocupación del subsuelo de la vía pública. En estas resoluciones se declara que el alcance de los beneficios fiscales concertados en el ámbito de una concesión administrativa deben considerarse desde una óptica diferente de la que se deriva de una concepción estricta de la reserva de ley y del principio de indisponibilidad tributaria. Y sobre todo, teniendo en cuenta las exigencias de "equilibrio" concesional para cuya determinación se ha tenido en cuenta el no cobro de la tasa y que resultaría alterado unilateralmente si la misma se exigiera. Estos supuestos, tan criticados por la doctrina como excepcionales, suponen una intervención de la voluntad individual de las partes en la exigibilidad del tributo (40). Pero es evidente que dicha voluntad no puede suplir a la ley como elemento determinante en el surgimiento del tributo en su modalidad sujeta o exenta, porque ello supondría contrariar la dinámica de la propia obligación tributaria como obligación de origen legal. No son representativos del ámbito ordinario de aplicación de la regla de indisponibilidad, que debe tomar como referencia una obligación tributaria que ha surgido efectivamente de la ley y que ha de ser aplicada por la Administración. Vamos, por tanto, a centrarnos en la indisponibilidad en relación con la aplicación del tributo por la Administración tributaria.

158

3.2. *La indisponibilidad y la aplicación del tributo*

Por tanto, la indisponibilidad afecta, sobre todo, a cuestiones procedimentales o, mejor dicho, a fórmulas procedimentales "concertadas" o "bilaterales", frente al modelo clásico de decisión aplicativa unilateral. Pero ni siquiera en este ámbito, más reducido de lo que en un principio pudiera parecer, puede utilizarse la indisponibilidad del tributo para enervar la viabilidad de lo que venimos llamando "fórmulas convencionales" y ello por diversos motivos.

(38) *Aranzadi*, 2897.

(39) *Aranzadi*, 5904 -. Véase RAMALLO MASSANET, J., "La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias (I)", op. cit., pags. 88 y 89.

(40) RAMALLO MASSANET, J., "La eficacia de la voluntad de las partes...", op. cit., pag. 88.

En primer lugar, porque la indisponibilidad es, como hemos visto, un instrumento de seguridad jurídica al servicio de los ciudadanos, basado en las ideas de determinabilidad y vinculación positiva de la Administración, la cual "debe utilizar el conjunto de potestades que le son atribuidas por el ordenamiento jurídico a los efectos de un exacto cumplimiento del tributo" (41). Pero también es cierto que el proceso aplicativo de la norma tributaria es un germen permanente de inseguridad. Ni siquiera el más escrupuloso respeto a las exigencias de la tipicidad tributaria impide la indeterminación de los conceptos utilizados por las normas tributarias inherente al proceso de abstracción que toda labor legislativa abarca. La tipificación es, antes que nada, una labor de selección terminológica orientada a incorporar el régimen abstracto de una determinada materia que participa de lo que RAMALLO MASSANET denomina "limitación del lenguaje para aprehender la realidad" (42), lo que supone que los términos empleados por el legislador pueden ser llenados con distintos contenidos; más aún cuando se utilizan conceptos jurídicos indeterminados (43), lo que deriva en lo que podemos denominar "ausencia de plenitud" de la norma (44). Además, la propia tipificación no excluye la indertidumbre porque el *Typus* supone, como explica ARNDT, un proceso de abstracción de las diferencias individuales (45), lo que tiende indefectiblemente a la generalización y, por tanto, a la simplificación. El mismo proceso simplificador de la ley impone, por razones de *practicabilidad*, no incluir en la norma tributaria la reducción de un hecho individual completo a sus circunstancias relevantes, sino trabajar con arquetipos respecto a los cuales la indeterminación es todavía mucho mayor.

Por su parte, los hechos tipificados por las leyes fiscales, que son relativamente ignorados por la Administración antes de comenzar su proceso aplicativo, dan lugar a interpretaciones divergentes de las normas en que tales hechos pueden ser subsumidos, si tenemos en cuenta la íntima relación entre calificación de hechos e interpretación de normas que hacen que cada una de estas actividades se configure en directa interdependencia con la otra.

(41) ARIAS ABELLAN, M.D., "La indisponibilidad de la obligación tributaria...", op. cit., pag. 627.

(42) RAMALLO MASSANET, J., "La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias (I), CT, n° 76, 1995, pags. 81 y 82.

(43) FERNANDEZ, T.R., *De la arbitrariedad de la Administración*, Civitas, Madrid, 1997, pag. 10.

(44) RAMALLO MASSANET, J., "La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias (I), pags. 90-91.

(45) ARNDT, H.W., *Grundzüge des Allgemeinen Steuerrechts*, op. cit., pag. 52.

Frente a estas potenciales situaciones de incertidumbre se pueden admitir, precisamente en aras de la seguridad jurídica, las soluciones convencionales a través de acuerdos de la Administración con los afectados por las obligaciones que las normas tributarias imponen, que tendrán como finalidad *erosionar* en parte la "posición superior" de que está investida la Administración, derivada de su capacidad legal para decidir la aplicación de la ley (46). En efecto, la condición *ex lege* del tributo y su esencia de obligación pública impone que sea la norma la que establezca la exigencia de un comportamiento por un particular y su concreción por la Administración tributaria, y ello determina, por las razones ya aducidas, un cierto grado de incertidumbre. En las obligaciones de origen contractual esa incertidumbre no se da, puesto que el acuerdo o contrato supone una ordenación a la cual las partes someten *ab initio* su conducta (47). Aplicada al ámbito tributario, la convención supone, por tanto, admitir una determinada calificación de los hechos o interpretación de las normas o de un concepto incluido en ellas. Significa, en suma, fijar el comportamiento debido por una y otra parte, lo que, por un lado, genera certidumbre y, por otro, mitiga la litigiosidad. De manera que se puede afirmar que el acuerdo o convención con la Administración aumenta considerablemente la certidumbre que por sí sola no garantiza la tipicidad.

Pero es que además la "indisponibilidad" como expresión de la *vinculación positiva* de la Administración viene dejando paso a la versión *negativa* de tal vinculación. Como hemos dicho, la doctrina de la vinculación estrictamente positiva de la Administración es fruto de una reacción positivista, de corte kelseniano y amparada por la permanente obsesión por impedir la discrecionalidad administrativa y su inmunidad judicial. Reacción en la cual aparentemente se situaría también la Constitución española de 1978 (48). Pero, como señala TOMAS R. FERNÁNDEZ, del texto constitucional sólo se excluye la arbitrariedad, plenamente diferenciable de la actividad discrecional que presupone "una fundamentación que la sostiene" (49), por lo que no cabe descartar que la legalidad de la

(46) RAMALLO MASSANET, J., "La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias (I)", op. cit., pags. 81 y 82.

(47) DIEZ-PICAZO, L., *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, op. cit., pag. 98.

(48) GOMEZ PUENTE, M., *La inactividad de la Administración*, op. cit., pag. 76.

(49) De esta manera, la imposibilidad de que la Administración pueda negociar o transigir sobre el tributo es una consecuencia más del principio de legalidad, entroncado directamente con la ya citada tipicidad tributaria, base, como hemos visto, de la protección del contribuyente contra la arbitrariedad; Por todos, vid., POMINI, R., "La inderogabilità dell'obbligazione tributaria tra privato e Comune", *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, II, 1950, pags. 51 y ss. También, FERNÁNDEZ, T.R., *De la arbitrariedad de la Administración*, op. cit., pags. 82 y 83.

actuación administrativa, que la Norma Fundamental proclama, pueda materializarse en un principio de *vinculación negativa*. Lo que la Administración podría llevar a cabo todo lo que no está estrictamente prohibido. Aunque a nuestro juicio esta no sea la solución más adecuada para articular las relaciones entre la Administración y el particular al amparo de nuestra Constitución, sí es cierto que, incluso desde los esquemas de las visiones actuales de la vinculación positiva, no hay que descartar fórmulas de "disposición" si la ley las permite expresamente. La evolución seguida por el positivismo permite entender que la legalidad a la que se vincula toda acción administrativa se identifica con el ordenamiento jurídico en su conjunto, a partir de lo cual se podría hablar de *legalidad en la disposición del tributo* (50) en vez de "indisponibilidad" (51).

La cuestión radicaría, por último, en saber si esa legalidad en la disposición podría afectar a los distintos elementos del tributo, o, mejor, en saber si las posibilidades de disposición que el ordenamiento podría habilitar deberían estar circunscritas a determinadas cuestiones, más allá de los tópicos "elementos esenciales del tributo" (52) - artículos. 36 y 69 de la Ley General Tributaria y 30 y 39 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria -.

Así se suele señalar que "...la materia que puede ser objeto de las fórmulas negociales reside, sobre todo, en el contexto de la valoración de los hechos conducentes a una deuda tributaria" (53). Aquí nos encontramos con uno de los puntos más conflictivos, ya que es relativamente frecuente afirmar que la negociación no puede afectar a aspectos hermenéuticos del texto legal, ni a calificaciones jurídicas, sino limitarse a elementos de hecho (54),

(50) Véase al respecto, ARIAS ABELLAN, M.D., "La indisponibilidad de la obligación tributaria: análisis del art. 36 de la LGT", op. cit., pag. 623. Al respecto, CALVO ORTEGA, R., había hablado del principio de "indisponibilidad administrativa de las situaciones jurídicas subjetivas"; "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero", *HPE*, nº1, 1970, pags. 147 y 148.

(51) Sobre el tema, véase GONZALEZ-CUELLAR SERRANO, M.L., "El arbitraje en el Derecho Tributario", *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 167, 1997, pag. 29. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C., "Soluciones pactadas y arbitrales en los conflictos tributarios", *Manuel Fraga, Homenaje Académico*, I, Fundación Canovas del Castillo, 1997, pags. 282-283.

(52) SAINZ DE BUJANDA, F., "El nacimiento de la obligación tributaria", *Hacienda y Derecho*, vol. IV, I.E.P., Madrid, 1966, pag. 278.

(53) SERRANO ANTÓN, F., *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*, Monografías AEAJ, Madrid, 1996, pag. 65.

(54) STRECK, M., por la especial dificultad de delimitar aquellos supuestos que versan exclusivamente sobre hechos. "Die tatsächliche Verständigung in der Praxis", en *Steuer und Wirtschaft*, nº 4, 1993, pags. 367 a 369.

siguiendo el ejemplo alemán que sólo admite los llamados "acuerdos sobre los hechos" - *tatsächliche Verständigung* - .

Sin embargo, a nuestro juicio, no resulta aceptable limitar de forma apriorística el objeto del convenio a lo que se llaman "cuestiones de hecho". Hacerlo así es operar sobre una artificiosidad que da la espalda a la evidente interdependencia entre calificación de hechos e interpretación de normas. Una diferenciación radical entre una y otra es propia del formalismo y del conceptualismo, pero se ha visto pronto superada por una mayoritaria corriente de opinión de origen germánico, para quien sólo existe un único "fenómeno hermenéutico" de aplicación de la norma - *Anwendung* -, que abarcará la valoración de hechos (calificación) y la comprensión y exégesis de las normas (interpretación) (55). Dentro del proceso aplicativo de la norma ambos elementos interactúan el uno sobre el otro, condicionando su mutuo entendimiento (56), de manera que sólo podrán considerarse diferenciables en un plano "ideal o abstracto" (57), pero no en la realidad práctica de la aplicación de la norma general. En suma, y como dice PALAO TABOADA, las dos operaciones, se "hallan íntima y dialécticamente relacionadas" (58).

A la dificultad teórica de discernir *interpretación*, que tiene como objeto normas, y *calificación*, que tienen como objeto hechos, se une la inseguridad que provoca un régimen diferenciado a efectos de soluciones convencionales. La dificultad para establecer con claridad una línea divisoria entre supuestos de hecho y calificaciones jurídicas ha sido uno de los puntos más criticados en la doctrina y jurisprudencia alemana relativa a los acuerdos convencionales, como generadora de incertidumbre

(55) GADAMER, H.G., *Wahrheit and Methode*, Tübingen, J.C.B Mohr, 1975, pags. 291 a 323; WALZ, W.R., *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung*, R.V.Decker, Heidelberg, 1980, pag. 136; ESSER, J., *Vorverständnis und Methodenwahl in der Rechtsfindung*, Athenäum, Frankfurt, 1972, pag. 127.

(56) CASTAN TOBEÑAS, J., *Teoría de la aplicación e investigación del Derecho*, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1947, pag. 13; señala SAINZ MORENO, F., que el proceso de aplicación de las normas exige conocer tanto los conceptos jurídicos como la realidad a los que éstos van a ser aplicados, pero teniendo en cuenta que el conocimiento de los hechos no puede ser desligado del conocimiento de la norma; *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*, Tecnos, Madrid, 1976, pag. 174.

(57) CASADO OLLERO, G "Legalidad tributaria y función calificadoras de la Administración Fiscal", *Los negocios anómalos ante el Derecho Tributario español*, Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, nº 16, septiembre, 2000. pag. 33.

(58) PALAO TABOADA, C., "Interpretación y aplicación de la norma tributaria", *CEF*, nº 155, 1996, pag. 18.

(59). Por lo que no cabe una diferenciación radical entre hechos legalmente regulados y leyes que regulan esos hechos a la hora de establecer el ámbito de aplicación de las soluciones convencionales en Derecho Tributario.

4. La terminación convencional en materia tributaria. Ambitos a los que puede afectar

Siguiendo en este punto a GONZALEZ-CUELLAR SERRANO, conviene señalar que la transacción se va abriendo paso en los procedimientos tributarios españoles, (60) y está resultando aplicable en distintas fases relativas a la vida del tributo (61). En términos generales, podemos hablar de que la convención puede incidir tanto en una fase anterior a la comprobación tributaria, donde de lo que se trata es fundamentalmente de fijar el sentido que se ha de dar a determinados conceptos jurídicos contenidos en las normas tributarias – en la mayoría de los casos, *conceptos jurídicos indeterminados* –, como en el procedimiento mismo de comprobación, donde la convención recaerá básicamente en la fijación de los hechos jurídicamente relevantes dentro de la función de comprobación e investigación del tributo, pudiéndose hablar en este caso de una función de fijación del significado de los hechos que permite “prevenir” el conflicto o la controversia futura sobre

16

(59) Una importante tradición jurisprudencial se mostraba, por lo demás, muy restrictiva a la hora de calificar determinadas situaciones como cuestiones fácticas susceptibles de acuerdo; así el *Bundesfinanzhof* en sentencia de 13 de agosto de 1997 (BFH/NV 1998, pags. 498 y ss) señala que no es susceptible de acuerdo por ser cuestiones jurídicas y no de hecho la determinación de las circunstancias que condicionan la procedencia de una indemnización a favor del socio-administrador de una sociedad, vid. TIEDTKE, K.-WÄLZHOLZ, E., “Vertrauensschutz im Steuerrecht”, *D.St.Z.*, 1998, n° 22, pag. 820. Acerca de las vías abiertas en la doctrina y jurisprudencia para admitir los acuerdos sobre cuestiones de Derecho, véase WOLF, H., “Verständigungen im Steuerrecht Bekenntnis zum öffentlich-rechtlichen Vertrag, der auch für Rechtsfragen zulässig ist?”, *D.St. Z.*, n° 8, 1998, pags. 267 a 269.

(60) En el Derecho Tributario español han ido apareciendo distintos supuestos de acuerdos o vías de transacción entre el particular y la Administración tributaria vid., sobre el tema, entre otros RAMALLO MASSANET, J., “La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias”, op. cit., pags. 91 a 95. MARTIN QUERALT, J.M “Pactos sí...según derecho”, op. cit., pag. 4; SERRANO ANTON, F., *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*, op. cit., pags. 89 a 99.

(61) GONZALEZ-CUELLAR SERRANO, M.L., *Los procedimientos tributarios: su terminación convencional*, Colex, Madrid, 1997, pags. 423 y 424.

cuestiones puramente fácticas. Cabría además, una acuerdo en fase de recaudación. Y por último, una solución convencional en fase de resolución del conflicto, una vez que éste ya ha surgido y que, por lo tanto, se encuentran ya plenamente fijadas las que podemos llamar "posiciones procesales".

A continuación vamos a referirnos a la terminación convencional en estas distintas fases, prestando especial atención al desarrollo de las experiencias españolas.

4.1. La convención con carácter previo al procedimiento de comprobación

Entendiendo la comprobación como el despliegue por parte de la Administración tributaria de sus facultades de verificación e investigación del cumplimiento por el particular de sus obligaciones de declaración y calificación, la convención tiene un especial ámbito de aplicación con anterioridad al inicio del ejercicio de estas facultades. Esto es, en la fase del ejercicio del particular de su deber de declarar hechos y efectuar calificaciones jurídicas. Por tanto, la convención es especialmente aplicable respecto a la fase de autoliquidación desarrollada por el contribuyente, y sobre todo para prevenir la litigiosidad derivada de las interpretaciones divergentes que pueden darse en relación con ciertas normas. Así, FERREIRO LAPATZA señala que la "prevención y resolución de conflictos se hace tanto más necesaria cuanto más nos acerquemos al sistema de autoliquidación", pues este sistema se caracteriza por la obligación del particular de proceder a efectuar una "aplicación" de la norma, al tener que interpretar su contenido y calificar los hechos relevantes (62). Ello unido a la creciente complejidad del ordenamiento tributario parece que determina la imperiosa necesidad de habilitar técnicas de prevención del conflicto. El propio FERREIRO LAPATZA recuerda que son, precisamente, los sistemas anglosajones aquellos en los que la mayor potencialidad conflictiva del procedimiento de autoliquidación "se ha visto acompañada siempre de un sistema de resolución extrajudicial de conflictos basado en el pacto entre la Administración y el contribuyente" (63).

Entre los ejemplos de estas fórmulas transaccionales nos encontraríamos con los acuerdos previos sobre precios de transferencia (artículo 16, 6

(62) FERREIRO LAPATZA, J.J., "Los mecanismos alternativos para la resolución de controversias en el ordenamiento tributario español", *Mecanismi alternativi per la soluzione delle controversie in materia tributaria*, organizado por la *Scuola di Specializzazione in Diritto ed Economia delle Comunità Europee Jean Monnet*, en Caserta (Nápoles) el 9 de septiembre de 2002, pag. 10.

(63) FERREIRO LAPATZA, J.J., "Los mecanismos alternativos para la resolución de controversias en el ordenamiento tributario español", op. cit., pag. 11.

de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) (64), los planes de amortización (artículo 5 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades) o los planes de reparaciones extraordinarias (artículo 10 del mismo Reglamento) (65).

Quizás sea el ejemplo de los acuerdos previos de valoración sobre precios de transferencia, concordante con la institución norteamericana de los APAs (*Advance Pricing Agreements*) entre el *Internal Revenue Service* y el contribuyente, el más claro exponente de actividad negocial anterior al despliegue de las facultades de comprobación, caracterizada según MORENO FERNÁNDEZ, por su condición de "acuerdo previo a la realización de las operaciones" (66).

Suele destacarse el carácter convencional de estos acuerdos, aunque su presumible naturaleza de transacción deba ser rotundamente rechazada. Como ya señalamos anteriormente, para que pueda hablarse de transacción debe haber un litigio y "concesiones recíprocas" por las partes, y como señala GARCIA-HERRERA BLANCO, en el ámbito de estos acuerdos no existe ningún litigio sino un elemento indeterminado. En segundo término, "en esta clase de acuerdo las partes no van a hacerse concesiones recíprocas sino la aprobación por parte de la Administración de una propuesta formulada por los sujetos pasivos en la que éstos solicitan de aquélla que se pronuncie sobre la conveniencia de adoptar, con el fin de valorar las operaciones que en un futuro se realicen con entidades vinculadas, un determinado método" (67). Como dice FERREIRO LAPATZA, en situaciones como los acuerdos

(64) Sobre el tema, ESTEVE PARDO, M.L., *Fiscalidad de las operaciones entre sociedades vinculadas y distribuciones encubiertas de beneficios*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1996, pags. 177 a 179., PASCUAL PEDREÑO, E., "Las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades", *JT*, N° 76, 1996, pags. 35-36. El "Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades" o *Libro Blanco*, ya recalca que "los acuerdos previos en materia de precios de transferencia constituyen una novedad de la máxima importancia y su objetivo consiste en procurar al sujeto pasivo una seguridad acerca de la posición de la Administración Tributaria respecto de los precios que serán aplicables para valorar las operaciones entre partes vinculadas...".

(65) Sobre el procedimiento de aprobación de planes de amortización, véase nuestro trabajo *Las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades. Tratamiento jurídico contable*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pags. 179 y 180.

(66) MORENO FERNÁNDEZ, I., "Valoración de bienes", *Derechos y garantías del contribuyente (Estudio de la nueva Ley)*, Lex Nova, Valladolid, 1998, pags. 327 y 329. Como señala FALCON Y TELLA, R., el ámbito de los precios de transferencia resulta especialmente proclive a los acuerdos convencionales, si tenemos en cuenta la complejidad de la materia y el excesivo tiempo que normalmente conlleva su resolución judicial; "El arbitraje tributario", *Quincena Fiscal*, n° 2, 1995, pag. 5.

(67) GARCIA-HERRERA BLANCO, C., *Precios de transferencia y otras operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades*, IEF, Madrid, 2001, pag. 167.

previos relativos a operaciones vinculadas, "las partes nada dan, nada conceden; acatan la voluntad de la ley, fuente única de la obligación, delimitando su contenido sobre la base de una percepción acorde de los hechos y una interpretación acorde de la ley" (68). En realidad, estos acuerdos articulan un sistema de "acto administrativo participado", que frente a la esencial "unilateralidad" del acto administrativo tradicional, vendría a adoptarse mediante acuerdo entre la Administración y el particular. Lejos de las fórmulas puramente transaccionales, aunque frecuentemente a través de la adhesión del contribuyente a la propuesta de la Administración (69).

4.2. La convención en el procedimiento de gestión

En segundo lugar, las fórmulas convencionales podrían situarse ya en el procedimiento de gestión, en la fase de aplicación de la norma tributaria que lleva a cabo la Administración, donde se desarrolla una labor de conocimiento, fijación y calificación de los hechos, y de forma inescindible, de interpretación de las normas. Quizás, como recuerda NAVARRO EGEA (70), el instituto de la conformidad a la actuación inspectora - artículos 55 y 60, 2 del Reglamento General de Inspección de Tributos, aprobado por RD 939/1986, de 25 de abril - sea el ejemplo más palpable en el ordenamiento español de esta clase de fórmulas convencionales. Y ello, en una línea muy similar a la figura del *concordato* en el derecho italiano, instituto que en este país goza de una rancia tradición que se remonta al Reglamento de 11 de julio de 1907, y que ha ido evolucionando hasta las más recientes fórmulas del *accertamento con adesione* (71).

Aunque la conformidad consiste en la aceptación íntegra de la propuesta de regularización, lo cierto es que la misma recae fundamentalmente sobre los hechos, ya que a partir del acta de conformidad los hechos aceptados en la misma no pueden ser rechazados por el contribuyente, en la medida en que ello supondría ir contra sus propios actos, sal-

(68) FERREIRO LAPATZA, J.J., "Solución convencional de los conflictos en materia tributaria", op. cit., pag. 347.

(69) VILLAVERDE GOMEZ, B., "Los pactos previos sobre valoración de operaciones entre entidades vinculadas", *Estudios sobre el Impuesto sobre Sociedades*, Ed. Comares, Granada, 1998, pag. 539.

(70) NAVARRO EGEA, M., "Notas sobre la conformidad del interesado con las actas de la Inspección", (I), *Quincena Fiscal*, n° 9, 2001, pag. 11.

(71) Véase esta evolución en BATISTONE FERRARA, F., "L'accertamento con adesione e l'interpello", *Mecanismi alternativi per la soluzione delle controversie in materia tributaria*, organizado por la *Scuola di Specializzazione in Diritto ed Economia delle Co-*

vo que se pruebe haber incurrido en error de hecho - sentencias de la Audiencia Nacional de 30 de abril de 1998 y, sobre todo, del Tribunal Supremo de 9 de octubre de 1999 - (72).

Este tipo de convenios estarían orientados a prevenir el conflicto, entendido éste como el cuestionamiento de una actuación pública en sede administrativa o jurisdiccional, es decir, ante una entidad pública con capacidad de dirimir el conflicto ya surgido y que pueda decidir sobre la adecuada aplicación de la norma tributaria. Esta finalidad justifica que estas fórmulas vayan acompañadas en ocasiones por la exigencia a quienes intervienen de renunciar a acudir a las vías de recurso o revocación, posibilidad admitida en España por el Tribunal Constitucional, en sentencia 76/1990, de 26 de abril (FJ 7º) (73).

La renuncia a recurrir y la subsiguiente obtención de alguna ventaja por el contribuyente - reducción del 30 % de la sanción por infracción grave, artículo 82, 3 de la LGT -, lo que a su vez supondría una *renuncia* por parte de la Administración a una parte de la sanción, suelen entenderse como cesiones o contrapartidas que permitirían calificar a estas fórmulas convencionales como verdaderas transacciones, o, como dice GONZALEZ-CUELLAR SERRANO, como "contratos de fijación", que consistirían en dar, prometer o retener alguna cosa, sobre la base de la regla *transigere est alienare* (74). Sin embargo, tampoco en estos supuestos nos encontramos ante una transacción. Así, ARRIETA MARTINEZ DE PISON ha señalado respecto a la conformidad que, por un lado el órgano inspector ejercita unas competencias que le vienen atribuidas por la norma legal, entra las cuales no se encuentra la transacción sobre el contenido del acta, mientras que por otro resulta muy difícil trasladar al ámbito del Derecho Público una categoría tan íntimamente ligada al Derecho Privado como la transac-

munita Europee Jean Monnet, en Caserta (Nápoles) el 9 de septiembre de 2002, pag. 1. Con carácter general, BERLIRI, A.; *Corso Istituzionali di Diritto Tributario*, op. cit., pags. 228-231; GIANNINI, A.D., *Il Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*, UTET, Torino, pag. 316; INGROSSO, G., *Diritto Finanziario*, Giuffrè Editore, Napoli, 1956, pag. 444.

(72) *Aranzadi*, 7813.

(73) Al decir, en concreto que "...la ley no obliga al contribuyente a prestar su conformidad, ni impide tampoco que una vez prestada ésta se puedan ejercitar las acciones de impugnación. Pero es lógico, aunque la ley no lo diga, que si se impugna la liquidación y la correspondiente multa, en cuya determinación se ha tenido en cuenta por la Administración la conformidad a la propuesta de liquidación de la deuda tributaria, deje entonces de operar ese criterio y su efecto de disminución de la cuantía" (FJ 7º).

(74) GONZALEZ CUELLAR SERRANO, M.L., *Los procedimientos tributarios: su terminación convencional*, op. cit., pag. 420.

ción (75). Pero igual que ocurría respecto a los pactos orientados a determinar el significado o alcance de los conceptos legales antes del despliegue de las potestades de comprobación, el punto flaco de una eventual calificación como transacción no es otro que la ausencia de concesiones recíprocas entre las partes, propias de la figura transaccional. En la conformidad inspectora no se da ni se promete nada ni existe el *aliquid datum et retentum*. Como dice DE LA GARZA con relación a la figura del "convenio fiscal" del derecho mexicano, próxima al concordato, no se trata de dar o renunciar, se trata de determinar, en concierto con la autoridad, un elemento del tributo al cual el particular se adhiere (76). Más que de una verdadera transacción, habría que hablar de actos administrativos de fijación bilateral distintos del contrato, resultantes del concurso de la voluntad de la autoridad financiera y del contribuyente. Tampoco aquí cabe hablar, en puridad, de transacción, por lo que la "transacción tributaria" va quedando circunscrita a los acuerdos orientados a solventar una controversia ya surgida.

4.3. El convenio en vía recaudatoria

Procede por último referirse a la introducción de figuras convencionales en aquella fase de la vida del tributo en la cual el mismo ya ha sido liquidado y, por tanto, ya es exigible y ejecutable. Recordemos que la deuda tributaria se convierte en exigible con la iniciación del período voluntario de ingreso, en cuanto "el deudor puede y debe pagar" y el acreedor "puede y debe aceptar el pago". Una vez finalizado dicho plazo, la deuda tributaria sigue siendo exigible pero adquiere además la característica de la ejecutoriedad, pudiendo ser impuesto su cumplimiento incluso contra la voluntad del deudor (77). En esta fase son especialmente destacables las facultades de pacto o convenio de que dispone la Administración tributaria en los procedimientos concursales, posibilidad que se admite en nuestro ordenamiento desde que la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1989 dio nueva redacción al artículo 39, 2 de la Ley General Presupuestaria autorizando a la Administración a intervenir en los acuerdos y convenios concursales, autorización también recogida en el artículo 129, 4 de la Ley General Tributaria, después de la reforma

(75) ARRIETA MARTINEZ DE PISON, J., *Las actas de la Inspección de los Tributos*, Civitas, Madrid, 1994, pag. 368.

(76) DE LA GARZA, S., *Derecho Financiero Mexicano*, Ed. Porrúa, Mexico, 1986, pag. 748.

(77) LOPEZ DIAZ, A., *La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*, Marcial Pons, Madrid, 1992, pag. 76; MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., "La exigibilidad de los tributos", *Civitas, REDF*, nº 30, 1981, pags. 244 y 245.

por Ley 25/1995, de 20 de julio. Para que esta posibilidad se lleve a la práctica, como recoge el artículo 96, 7 del Reglamento General de Recaudación, solamente es necesaria la autorización del Departamento de Recaudación, de los Delegados Especiales y de los Delegados y Administradores de la Agencia, dentro de los límites que establezca el Ministerio de Hacienda. Se trata de un avance importantísimo en nuestro ordenamiento jurídico en tanto que, soslayando la rígida concepción tradicional de la indisponibilidad del tributo, la Administración puede pasar por reducir el importe de su crédito al aceptar, por ejemplo, una "quita y espera", lo que supone una evidente facultad dispositiva sobre el mismo (78).

La justificación de estos pactos o acuerdos suele fundarse en razones de "oportunidad", frontalmente opuestas a la "legalidad en la disposición". No es, sin embargo, un criterio de simple oportunidad, sino de valoración del interés tutelado por la norma tributaria – el crédito tributario y, por extensión, los fondos públicos – lo que justifica que la propia ley otorgue un cierto margen a la disposición, flexibilizando las exigencias de vinculación presente en el modelo normativo de las leyes fiscales. En una situación de peligro real para la íntegra realización del crédito tributario, la ley opta por atribuir cierta libertad a la Administración para, mediante convenios o acuerdos singulares, salvar la posibilidad de percibir total o parcialmente el importe de la deuda tributaria (79).

Las facultades convencionales que la ley asigna a la Administración en estos supuestos sólo se justifican en función de la excepcional situación en la que el deudor se encuentra en relación con su solvencia y liquidez. Y es que las exigencias de la indisponibilidad derivadas de las reglas de vinculación de la Administración, que la obligarían a la realización íntegra del crédito tributario, no pueden subsistir en circunstancias en las cuales esa realización íntegra es imposible o altamente improbable. La asunción de facultades negociales en estas situaciones de insolvencia total o parcial del deudor tributario son por tanto, una circunstancia excepcional en la cual la Administración puede renunciar a la condición de acreedor privilegiado – por ejemplo, no haciendo uso de su derecho de abstención – e intentar una realización del crédito más ventajosa para los intereses públicos, por medio de su participación en el convenio o a través de un acuerdo singular con el quebrado, el cual necesitaría ser asumido en el posterior convenio concursal. El peso de la normativa concursal basada en la vieja regla del *pars conditio creditorum* y en la idea de integración de todos los deudores en la masa, reforzada por el artículo 48 del Proyecto de Ley Concursal, aun cuando el artículo 90, 5º del mismo siga reconociendo el privilegio general del crédito tributa-

(78) VARONA ALABERN, J.E., *El crédito tributario en la quiebra*, Lex Nova, Valladolid, 2000, pag. 278.

(79) VARONA ALABERN, J.E., *El crédito tributario en la quiebra*, op. cit., pag. 278.

rio, lleva a que, como reconoce VARONA ALABERN, las reglas del concurso coloquen en una posición arriesgada al acreedor que no comparta la propuesta mayoritaria, "ya que a pesar de su desacuerdo queda también vinculado por ella" (80).

Se trata, por tanto, de situaciones excepcionales que por sí mismas, no desvirtúan el régimen general de las terminaciones convencionales en los procedimientos tributarios y que sólo se justifican por la necesidad de flexibilizar el rigor de un principio como la indisponibilidad, en aras de proteger los fondos públicos.

5. La resolución del conflicto tributario

Frente a la incertidumbre que conlleva la aplicación de la norma general y abstracta, especialmente cuando la misma se define a partir de conceptos jurídicos indeterminados, y la posibilidad de admitir fórmulas convencionales para disiparla, surge una segunda dimensión que es la "incertidumbre del conflicto cuando éste ya ha surgido", y la necesidad de solucionarlo como uno de los fines de todo orden jurídico. Las técnicas negociales y arbitrales en la resolución de conflictos ya surgidos son, en este sentido, el aspecto en el que las soluciones convencionales han tenido hasta ahora menos fortuna en cuanto a su recepción por el ordenamiento tributario español. Salvo el ejemplo de la tasación pericial contradictoria, que podría considerarse un arbitraje tributario *sui generis*⁸¹, las soluciones arbitrales no han encontrado hasta ahora receptividad en nuestro Derecho positivo, aunque no se puede negar que las mismas se están consolidando por ejemplo en el Derecho Internacional Tributario. Así CRUZ PARDIAL y GARCIA CALVENTE vienen señalando que la viabilidad de la utilización del procedimiento arbitral para la resolución de conflictos internacionales en materia tributaria es ya una realidad; tanto a partir del "procedimiento amistoso" (*mutual agreement procedure*) del art. 25 del Modelo de Convenio OCDE, como, en el seno de la Unión Europea por aplicación del *Convenio relativo a la doble imposición en caso de corrección de empresas asociadas* (90/436/CE) (82) en vigor desde el 1

(80) VARONA ALABERN, J.E., *El crédito tributario en la quiebra*, op. cit., pag. 281.

(81) Así lo califica CALVO ORTEGA, R., "Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario", *Impuestos*, II, 2001, pag. 259. También FALCON Y TELLA, R., quien entiende que la misma podría extenderse a cuestiones como la determinación de la base en régimen de estimación indirecta, la calificación del hecho imponible, las cuestiones de prueba, los límites al deber de colaboración de terceros etc..., "El arbitraje tributario", op. cit., pag. 5.

(82) CRUZ PARDIAL, I.- GARCIA CALVENTE, Y.; "El arbitraje tributario en el ámbito internacional: eficacia y viabilidad", op. cit., pags. 76 y 77. Aunque en este caso

de enero de 1995, donde el procedimiento amistoso se refuerza con la eventual intervención de las llamadas "comisiones consultivas" (83). El recurso a estas fórmulas es aconsejable para resolver la creciente conflictividad que se está dando en los Estados occidentales entre la Administración y el contribuyente, y en especial en el caso español. Y lo va a ser atendiendo a situaciones muy concretas que en los próximos años van a imponer el recurso a soluciones concordadas. Piénsese a título de simple ejemplo, en las dificultades de aplicar el principio *arm's length* en las operaciones vinculadas realizadas a través de Internet, especialmente el criterio "valor de mercado" en operaciones idénticas o similares, ante la frecuente ausencia de operaciones comparables. Esta dificultad va a incentivar el acudir a este tipo de acuerdos.

6. Las fórmulas arbitrales de resolución de conflictos en materia tributaria

Las fórmulas arbitrales para la resolución de conflictos integran una de las expresiones más claras de lo que, con carácter general, podemos denominar *actividad administrativa arbitral*. Por actividad administrativa arbitral entendemos aquella que realiza la Administración Pública cuando decide controversias o conflictos entre los administrados sobre derechos privados o administrativos (84). El contenido de esta actividad arbitral se aproxima pues, a las sentencias o decisiones judiciales en cuanto a aplicación objetiva de las normas jurídicas, aunque en su origen se detecta una naturaleza contractual, en la medida en que las partes aceptan voluntariamente someterse a ella. El órgano decisor, por su parte, no puede resolver en vista de un fin específico, ni siquiera de interés público, sino solamente con arreglo a un fin de justicia, análogo a aquel que persiguen los órganos jurisdiccionales (85). Para la doctrina italiana, so-

ni las partes contratantes quedan obligadas a llegar a un acuerdo ni tal acuerdo, en el caso de que se produzca, ha de fundarse en el Tratado; véase FALCON Y TELLA, R., "El arbitraje tributario", op. cit., pag. 5.

(83) Estas Comisiones Consultivas están integradas por dos representantes de cada Administración y un número par de personalidades independientes, y sólo intervienen cuando a través de la vía del procedimiento amistoso no se ha logrado corregir la doble imposición en un plazo de dos años; FALCON Y TELLA, R., "El arbitraje tributario", op. cit., pag. 5.

(84) PANTALEON PRIETO, F., "Arbitraje", *Enciclopedia Jurídica Básica*, Civitas, Madrid, t. I, pag. 531.

(85) PARADA VAZQUEZ, R., *Derecho Administrativo*, op. cit., pags. 534 y 535.

bre la base de opiniones como la de NIGRO, los actos administrativos de resolución de conflictos mediante el arbitraje son actos que expresan un juicio, y cuya característica principal consiste en "permitir un cierto proceso contradictorio entre la Administración y los sujetos interesados o entre estos últimos entre sí" (86).

Se trata, en suma, de fórmulas *sui generis* de convención, que no responden al modelo clásico transaccional, por lo que nada se puede objetar a las mismas desde las exigencias de la legalidad y tipicidad tributaria.

6.1. Posible implantación del arbitraje tributario en el ordenamiento español

Como hemos dicho, en el ordenamiento tributario español se constata una ausencia de "medidas alternativas a los tribunales" para la resolución de conflictos tributarios, esto es, de la transacción en vía de procedimiento de revisión (87). La introducción de estos mecanismos alternativos es factible en vía administrativa general, pues el art. 107, 2 de la Ley de Procedimiento Administrativo prevé como regla general de procedimiento en el Derecho español, el principio de que cabe la sustitución de los "recursos ordinarios" por procedimientos de conciliación, mediación y arbitraje ante órganos colegiados o comisiones específicas no sometidas a instrucciones jerárquicas. Sin embargo, se trata de una posibilidad que todavía no se ha consolidado en nuestro ordenamiento positivo.

A pesar de ello, existen propuestas serias orientadas a establecer un sistema arbitral en el Derecho Tributario español, cuya implantación no resulta impedida por ningún precepto constitucional ni por ninguna salvedad de tipo lógico (88). Por el contrario, señala este mismo autor, la Constitución sí tiene declaraciones y principios que compelen a propugnar un esquema de controversias tributarias "ágil, sencillo y rápido". Y no se trata sólo del principio de eficacia del artículo 103 de la Constitución, sino de la evidencia de que la propia justicia del sistema - el "sistema tributario justo" a que hace referencia el artículo 31, 1 de la Constitución - depende de una rápida solución de las controversias (89).

A partir de estas evidencias, cabe proponer las líneas maestras para

(86) NIGRO, F.A. - NIGRO, L.G., *Administración Pública Moderna*, INAP; Madrid, 1981, pags. 25 y ss.

(87) GONZALEZ-CUELLAR SERRANO, M.L., *Los procedimientos tributarios: su terminación convencional*, op. cit., pags. 423 y 424.

(88) CALVO ORTEGA, R., "Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario", op. cit., pag. 258.

(89) CALVO ORTEGA, R., "Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario", op. cit., pag. 262.

establecer un sistema de resolución arbitral de controversias tributarias en el Derecho español. Partiendo de que el arbitraje tributario debe preverse expresamente en normas de rango legal, será preciso la adopción de una ley específica, inspirada en unos principios similares a los que auspiciaron la Ley 36/1988 de 5 de diciembre, de Arbitraje, esto es, audiencia, contradicción e igualdad entre las partes.

Estas fórmulas arbitrales deben poder abarcar cualquier género de conflicto tributario. Serían muy convenientes en el ámbito local, donde suelen generarse controversias tributarias de escasa cuantía que hacen demasiado oneroso acudir a la vía jurisdiccional. Y con carácter general, también son aconsejables en todos los procedimientos de gestión y comprobación, en cualquier orden territorial. Así, en el procedimiento inspector podría plantearse la posibilidad de que el contribuyente pueda solicitar la intervención, en función de mediación, conciliación o arbitraje, de un órgano independiente que sustituiría en primera instancia a la actual vía preceptiva de los tribunales económico-administrativos, y al que pudiesen presentar sus respectivas propuestas los inspectores actuarios y los contribuyentes acompañados por su asesor.

Debería, eso sí, reconocerse la posibilidad de recurrir el laudo del árbitro tributario ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo, mediante la interposición de un recurso de anulación por causas tasadas. Como señala CALVO ORTEGA, tanto exigencias prácticas de conseguir una mayor consolidación, difusión y unificación de los criterios de decisión aplicables, como el propio respeto al principio de tutela judicial efectiva, aconsejan la previsión de este recurso. Pero es necesario conciliar el derecho a la tutela judicial con la necesaria agilidad en la resolución de los conflictos que está en la esencia misma de la institución arbitral, por lo que los motivos de impugnación deben limitarse a fin de evitar que este recurso se convierta en un "segunda instancia" que venga en la práctica a retrasar la adopción del laudo o acuerdo. Así debe preverse la impugnación por cuestiones de hecho, como sería el caso de que apareciesen o se comprobasen hechos que no pudieron ser tenidos en cuenta a la hora de formalizarlo (90). O por cuestiones de derecho, como la vulneración de las normas o de los principios tributarios (91).

Queda por último la cuestión de si el arbitraje tributario debe ser "de Derecho" o cabe abrir un resquicio al arbitraje de equidad. Aunque algunos autores se han mostrado radicalmente contrarios a la admisión del arbitraje de equidad en materia tributaria – el caso más significativo es el del citado CALVO ORTEGA – creemos que ninguno de los argumentos descarta la posibilidad de un arbitraje de equidad, limitado eso sí, a la

(90) FERREIRO LAPATZA, J.J., "Solución convencional de los conflictos en materia tributaria", op. cit., pag. 352.

(91) CALVO ORTEGA, R., "Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario", op. cit., pag. 263.

resolución de cuestiones de escasa cuantía. Ni siquiera la objeción de que "resolver unas cuestiones en derecho y otras en equidad sería contrario al principio de igualdad tributaria", porque el tratamiento diferenciado radicaría precisamente en la escasa cuantía de las deudas en litigio, respecto a las cuales un eventual arbitraje de equidad garantizaría la celeridad y permitiría una mayor identificación del ciudadano con el sistema tributario, favoreciendo la confianza en la justicia del mismo.

Con ocasión de la adopción de una nueva Ley General Tributaria en el derecho español que venga a sustituir la vigente norma codificadora que data del año 1963, se han hecho también múltiples propuestas para admitir, también en el campo fiscal, soluciones arbitrales a los eventuales conflictos entre la Administración y el particular. Destaca, entre otras muchas, la formulada por la *Asociación Española de Asesores Fiscales* (miembro del ILADT) que agrupa a los profesionales de la asesoría fiscal en España, y que en el año 2001 otorgó a una comisión integrada por asesores y profesores universitarios el cometido de elaborar un Informe sobre el contenido de una eventual nueva Ley General Tributaria.

La propuesta hecha en su momento, que también nos parece plenamente asumible se resume en los siguientes términos:

El arbitraje en Derecho Tributario debería articularse a través de tres figuras: cuando la disconformidad del contribuyente respecto de las liquidaciones realizadas por la Administración fuese igual o inferior a 3.000 euros, la resolución, a instancia del contribuyente se podría dictar por el Consejo para la Defensa del Contribuyente que resolvería en equidad. La resolución se dictaría en el plazo de quince días desde que las partes formularan alegaciones y sin que contra la misma se pudiesen interponer ulteriores recursos de cualquier naturaleza (salvo los que procediesen por motivos de forma o que afectasen a los componentes del órgano que dictó la resolución). Se trataría de introducir, como puede comprobarse, la fórmula del arbitraje de equidad en el Derecho Tributario español. Y aunque esta es una posibilidad que, como se dijo, ha sido criticada, la consideramos factible siempre que la misma se refiera exclusivamente a deudas de reducida o escasa cuantía. A este respecto, quizás la cantidad de 3.000 euros propuesta por la *Asociación Española de Asesores Fiscales* resulte excesivamente elevada.

Por otro lado, cuando la discrepancia versase exclusivamente sobre hechos o valoraciones de naturaleza técnica, la Administración y el contribuyente podrían someterse al criterio de un tribunal de árbitros. Solo formarían parte de estos órganos personas con capacitación y titulación técnica adecuada a la naturaleza de los hechos. La designación de las personas y otros aspectos que suscitate la organización y funcionamiento de estos órganos se podrían resolver con criterios semejantes a los que actualmente presiden la tasación pericial contradictoria.

Para las restantes cuestiones derivadas de la aplicación de los tributos y cualquiera que fuese su cuantía se propone un sistema de arbitraje

basado en los siguientes principios. El órgano de arbitraje resolvería en Derecho, no en equidad. El plazo máximo de duración del procedimiento sería de tres meses. La procedencia de la solución arbitral se haría a petición del interesado y vincularía a la Administración. La resolución que dictase el órgano o tribunal arbitral no sería susceptible de ulterior recurso, salvo los que procediesen normalmente contra esta clase de órganos. Las causas de abstención o recusación de los eventuales miembros de estos órganos arbitrales serían las que normalmente procedan contra funcionarios, previstas expresamente en el artículo 28, 2 de la Ley española de Procedimiento Administrativo Común (92).

En este sentido puede postularse que cada comisión o tribunal se componga de tres miembros. En primer lugar, un presidente, elegido por las partes que vayan a someter su controversia a arbitraje, y designado de un censo que en su momento elaborará el Consejo de Defensa del Contribuyente o la Dirección General de Tributos, e integrado por profesionales o funcionarios independientes con titulación adecuada (preferentemente en Derecho) y acreditada especialización en tributación. Además del presidente, el órgano estaría integrado por dos vocales, uno nombrado por el contribuyente y otro por la Administración.

Es una propuesta muy a tener en cuenta, de entre las múltiples que se han barajado, para una primera experiencia serie en España de arbitraje tributario.

(92) Estas causas son las siguientes:

A) Tener interés personal en el asunto de que se trate o en otro en cuya resolución pudiera influir la de aquél ser administrador de sociedad o entidad interesada, o tener cuestión litigiosa pendiente con algún interesado.

B) Tener parentesco de consanguinidad dentro del cuarto grado o de afinidad dentro del segundo, con cualquiera de los interesados, con los administradores de entidades o sociedades interesadas y también con los asesores, representantes legales o mandatarios que intervengan en el procedimiento, así como compartir despacho profesional o estar asociado con éstos para el asesoramiento, la representación o el mandato.

C) Tener amistad íntima o enemistad manifiesta con alguna de las personas mencionadas en el apartado anterior.

D) Haber tenido intervención como perito o como testigo en el procedimiento de que se trate.

E) Tener relación de servicio con persona natural o jurídica interesada directamente en el asunto, o haberle prestado en los dos últimos años servicios profesionales de cualquier tipo y en cualquier circunstancia o lugar.

Mecanismos alternativos de solución de controversias en Uruguay

Prof. Addy Mazz

1. Solución de controversias o mecanismo de determinación

El tema motivo de estas Jornadas, a nuestro juicio, podría haberse titulado "Mecanismos alternativos de solución de controversias", o "modalidades de determinación tributaria". Y ello porque, el primer título, ubica los acuerdos, o actos de consenso, en la solución de controversias, cuando en los diversos derechos positivos, ha sido estructurado como tal o como una modalidad de determinación. Es en éste último ámbito donde lo ubica el derecho uruguayo.

2. La liquidación tributaria en el derecho uruguayo

176

El Código Tributario uruguayo, promulgado en el año 1974, en su capítulo 3º, regula el Derecho Tributario Formal, donde se incluye el acto de determinación, definido en dicho ordenamiento como el acto administrativo por el cual se declara la existencia y cuantía de la obligación tributaria.

2.1. La liquidación por el contribuyente y por la Administración

El nombre de "determinación" equivalente al "accertamento" italiano, se reserva en el derecho uruguayo, al acto administrativo. El cumplimiento voluntario de la obligación que puede verificar el contribuyente después del acaecimiento del hecho generador, se recoge en el art. 61 del Código, que sigue el Art. 133 del Modelo de Código para América Latina, con el nombre de "deber de iniciativa". El texto expresa "ocurridos los hechos previstos en la ley como generadores de una obligación tributaria, los sujetos pasivos deberán cumplir dicha obligación cuando no corresponda la intervención del organismo recaudador. Si esta correspondiera, deberán denunciar los hechos y proporcionar la información necesaria para la determinación del tributo". El Modelo de Código Tributario para América Latina expresaba:

"La determinación por la Administración es el acto que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia".

La suscrita ha sostenido siempre (Mazz, Addy, "Curso de Derecho Fi-

nanciero y Finanzas”, 1. 1, Voi. 2) que el Art. 61 no regula un “deber de iniciativa” sino lo que en el derecho español se denomina “auto - liquidación” o “auto accertamento” en el derecho italiano, o es decir, la liquidación por el contribuyente. La operación intelectual de éste es similar a la del funcionario de la Administración, la diferencia con el acto de determinación es que éste, como acto administrativo, puede ser impugnado con los recursos administrativos que correspondan, de acuerdo al órgano emisor, y adquiere el carácter de firme si no es impugnado, en tanto la declaración del contribuyente no tiene naturaleza de acto administrativo y puede ser revisado por la Administración. No significa esto que carezca de todo efecto jurídico, ya que la legislación le ha reconocido a las declaraciones efectuadas, cuando no se abonan los tributos, el carácter de título ejecutivo.

El Art. 63 del Código Tributario especifica los requisitos que deben reunir las declaraciones de los sujetos pasivos y el Art. 64 prevé la rectificación de éstas, en caso de error de hecho o de derecho, sin perjuicio de las responsabilidades por infracción en que se hubiera incurrido. Estas no se podrán presentar “en ocasión de inspecciones, observaciones o denuncias, salvo que de las mismas resultara un crédito a favor del obligado”.

Podemos decir que el principio, es la liquidación por el contribuyente, (el denominado “deber de iniciativa”) quien formula su declaración, que queda sujeta a la revisión de la Administración. La determinación de oficio, se da en general, en los impuestos departamentales: contribución inmobiliaria, impuestos municipales de puerta, patente de rodados, y algunos impuestos nacionales que gravan los inmuebles, como el Impuesto de Enseñanza Primaria. Las hipótesis en que procede el acto administrativo de determinación son establecidas a texto expreso (Art. 65 del Código Tributario):

- A) Cuando la ley así lo establezca.
- B) Cuando las declaraciones no sean presentadas.
- C) Cuando no se proporcionen en tiempo y forma las reliquidaciones, aclaraciones o ampliaciones requeridas.
- D) Cuando las declaraciones y reliquidaciones aceptadas expresa o tácitamente ofrecieran dudas relativas a su veracidad o exactitud.

Dado que son pocas las hipótesis de determinación “de oficio” lo que más se da son las situaciones de ausencia de declaración o cuando éstas presenten dudas o no se formulan las reliquidaciones.

El procedimiento para la determinación, en esos casos, está establecido en el Art. 66 (“Estimación de oficio”) que impone, primero, la determinación sobre base cierta, para la cual se debe agotar la búsqueda de elementos para el conocimiento directo de los hechos previstos en la ley como generadores de la obligación tributaria. Cuando esto no es posible (existen presunciones de esa imposibilidad), se debe efectuar la “estimación sobre presunciones o indicios”.

2.2. *La determinación por la Administración*

La determinación de la base consiste en la averiguación o cálculo de las dimensiones que ella tiene en cada hecho imponible concreto. La Administración debe intentar, en principio, alegar al conocimiento cierto de la materia imponible, el conocimiento inmediato de los datos en los que se expresa la base, lo que permite, efectuar una auténtica evaluación de aquélla. Si no es posible la determinación directa de la base, hay que "estimarla", y para esto, se recurre a índices y presunciones. Los primeros, constituyen signos objetivos cuya sola presencia es reveladora de la riqueza que se pretende someter a tributación. Es un método de determinación indirecta de la base, no proporciona un conocimiento cierto de sus dimensiones, permite "presumirlas".

La presunción supone, en la mente del legislador, un hecho de la realidad al que va unido una consecuencia, por ejemplo, para deducir la obtención de un beneficio empresarial, el legislador establece un índice.

La presunción es invocada como tal por la norma y utilizada por ésta como instrumento de medición de la base. Como señalaba Sainz de Bujanda (*"Hacienda y Derecho"*, pg.) hace muchos años, la liquidación, cuando es sobre base cierta, es determinación, y cuando (sea cual fuere la causa) no es posible determinar la base, es una "estimación", autorizando el legislador que, en lugar de la base prevista por las normas, se determine algo distinto a ellas. "Entre determinación y estimación existiría, entonces, una diferencia cualitativa, se medirían cosas distintas, con la evaluación presuntiva o estimativa se mide una entidad diferente, no definida en la base, al describir el presupuesto de hecho y cuyo concepto únicamente puede inducirse de las normas reguladoras de la estimación".

2.3. *La determinación presuntiva*

La justicia fiscal, basada en el principio de capacidad contributiva, sólo considera útiles los métodos que aspiran a procurar certidumbre sobre las bases fiscales y no los que con invocación de otras ventajas, simplicidad, economicidad, agilidad, automatismo, se conforman con suministrar bases "presuntas". Pero éstos aumentan cada vez más y así se distancia el sistema tributario "aparente", el que deriva de los hechos imponibles que las normas tipifican, del sistema tributario que realmente impera, el que se integra de bases y de hechos que, a través de un proceso lógico ya descrito, emergen de los métodos puramente estimativos; de ahí la necesidad de admitir toda prueba posible de la realidad.

La necesaria recurrencia a las presunciones, se ha admitido en diversas Jornadas Internacionales. En las XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, en el tema "El uso de las presunciones y ficciones en Derecho Tributario", se recomendó: "6) De acuerdo con los principios generales del Derecho Tributario, los tributos deben determinarse sobre base cierta a través de los medios de prueba conducentes para ello. En

caso de inexistencia de esos medios la Administración podrá realizar la determinación sobre la base presunta mediante indicios, de conformidad a las reglas del derecho común".

"7) Las presunciones legales en materia de determinación de la base imponible y las que tengan carácter sancionatorio deben admitir siempre prueba en contrario. No se deberán requerir pruebas imposibles a quienes se desplace la carga de la misma, y la Administración Tributaria tendrá que probar en todos los casos el hecho inherente de la presunción".

En las II Jornadas de Tributación, celebradas en Montevideo, el 6 y 7 de agosto de 1987, en el Tema I "Determinación sobre base presunta", las recomendaciones fueron las siguientes:

"1) La determinación de la obligación tributaria sobre bases presuntas constituye un instrumento de carácter subsidiario, de aplicación cuando se carezca de pruebas que permitan una determinación sobre base cierta".

"2) Las dificultades de la Administración tributaria para el cumplimiento de sus funciones no deben ser suplidas o remediadas mediante el empleo de presunciones legales para fundar determinaciones tributarias, ni originar la creación de tributos sobre bases presuntas, por constituir ello una desvirtuación técnica inaceptable de la que puede resultar la violación de los principios constitucionales aplicables en la materia".

"3) En ningún caso la determinación tributaria sobre base presunta debe utilizarse como instrumento punitivo encubierto".

"4) Las bases ciertas, aún parciales, deben ser tomadas en consideración a efectos de la determinación de la obligación tributaria".

"5) El proceso de determinación sobre base presunta de la obligación tributaria debe estar regulado por el principio inquisitivo, debiendo utilizarse y admitirse todas las fuentes y los medios de prueba de aplicación en el Derecho".

Como ya expresamos, el Código Tributario uruguayo admite, en defecto de la determinación sobre base cierta, la estimación sobre base presunta, en lo que demuestra que existen hipótesis en que la determinación, por la imposibilidad de acceder a base cierta, se debe efectuar sobre presunciones o índices que aún cuando se postulen como ajustadas al presupuesto de hecho, no son exactamente lo mismo pero que se justifican por la necesidad de que la Administración haga efectivo su crédito. Ello nos demuestra la necesidad de arbitrar mecanismos de determinación para los casos en que se carece de base cierta tanto a partir de indicios, como de otros mecanismos.

3. Los acuerdos

3.1. La normativa y doctrina uruguaya

El decreto-ley 14.189, de 30 de abril de 1974 anterior a la sanción del Código Tributario, estableció un régimen de "acuerdos", que, a pesar de

no haber sido incorporado al Código Tributario, se considera vigente dada su inclusión en los Textos Ordenados Tributarios posteriores a éste.

El artículo expresa: "La Dirección General Impositiva, actuando directamente o por medio de sus oficinas dependientes, podrá realizar acuerdos con los contribuyentes en las siguientes condiciones: 1) El acuerdo solo podrá relacionarse con los impuestos cuyo montante no ha podido determinarse con exactitud y sobre las multas. La liquidación deberá individualizar los tributos y comprenderá las multas".

"2) La suscripción del acuerdo no libera al contribuyente de la obligación impuesta por el artículo 54 de la ley n° 12.804, de 30 de noviembre de 1960".

"La presente disposición será reglamentada por el Poder Ejecutivo sobre las siguientes bases: 1) Hecha la inspección, el acuerdo deberá realizarlo el Director de la Oficina o quien lo represente asesorado por un contador y un abogado.

2) Cuando la suma que la Administración establezca sea mayor a los \$ 30 (pesos uruguayos treinta) y no haya mediado el acuerdo con la Oficina, el asunto será resuelto por el Director General de Rentas o quien lo represente, asesorado por un abogado y un contador. Esta suma deberá ser fijada anualmente por el Director General de Rentas ajustándola al costo de vida".

"3) El contribuyente deberá estar presente en las audiencias, pudiendo ser acompañado por los asesores que estime conveniente".

El Art. 350 de la ley 14.416, de 28/VI/1975 (Art. 25 del T. i dei T.O.) posterior a esta norma y al Código, declara "con carácter interpretativo que la determinación del tributo a que hace referencia el artículo anterior, es efectuada por la Administración". Por lo tanto, a pesar de que la norma citada prevé que se pueden realizar "acuerdos", una disposición posterior les otorga la misma naturaleza que a la determinación que realiza la Administración, vale decir, se la considera un acto administrativo que determina la existencia y cuantía de la obligación. Esto significa una toma de posición sobre la naturaleza jurídica del acuerdo, que descarta, en el derecho positivo uruguayo, la discusión acerca de si se está frente a una transacción o a un contrato de derecho público o privado.

El derecho uruguayo en este aspecto se aparta del Modelo de Código para América Latina (M.C.T.A.L.) aprobado en 1966 cuyo Art. 41 incluye -aunque en forma un tanto confusa- la transacción como modo de extinción de la obligación tributaria. El Art. 51 del Modelo expresa que "la transacción es admisible en cuanto a la determinación de los hechos y no en cuanto al significado de la norma aplicable". En la nota se agrega que "es un medio que no todas las legislaciones aceptan. Está incluida en el Proyecto de Brasil y es posible que otros países también admitan la institución, por lo cual la Comisión ha considerado que debía incluirla en su Proyecto, reconociendo que se trata de un instituto que presenta sus riesgos. Por esa razón su adopción debe estar limitada a las

cuestiones de hecho, a veces de muy difícil comprobación, y nunca en materia de interpretación de la norma". "Por otra parte, debe contar con la aprobación de los funcionarios de mayor responsabilidad, cuyas características funcionales dependerán de la organización administrativa de cada país, por lo cual el Proyecto los individualiza en la forma más genérica posible. En esa forma el instituto puede ser de gran utilidad en la rápida aplicación de la ley, evitando la tramitación de controversias jurisdiccionales, que dadas las características de estos casos, posiblemente terminarían con la misma solución que la adoptada en la transacción".

La posición del Modelo de Código para América Latina, que, por un lado acepta la transacción como modo de extinción, y por otro la circunscribe a "la determinación de los hechos" y no al significado de la norma, solo se comprende conociendo el pensamiento de sus autores. Éstos fueron el profesor argentino Giuliani Fonrouge, que rechazaba la transacción como modo de extinción de la obligación tributaria, el profesor brasileño Gomes de Souza, que descartaba la aplicación del concepto civilista de transacción al derecho tributario, pero citaba una excepción consagrada en una ley de 1951, que autorizaba a la Administración, con limitaciones, a realizar acuerdos con los contribuyentes para terminar procesos, lo que estaría justificado en caso de riesgo de perderlos. El profesor uruguayo Valdés Costa era contrario a la aplicación de la transacción civilista, pero consideraba posible los acuerdos sobre las cuestiones de hecho, cuando fueran útiles para el esclarecimiento de éstas (Rev. Trib. Tomo XIII, N° 71, Marzo-Abril 1986, pg.1 17). De ahí que el M.C.T.A.L. haya incorporado la transacción pero circunscrita a la determinación de los hechos.

181

En relación al mecanismo del acuerdo, la doctrina uruguaya ha sostenido que las posibilidades de aplicación se refieren, solamente, a situaciones de hecho, y no puede versar sobre la aplicación misma de la ley tributaria, ni sobre otros elementos de la relación tributaria.

Para Valdés Costa, ("Código Tributario Anotado", pg. 329) el acuerdo "tiene como objeto fundamental fijar solo un procedimiento especial para lograr los mismos resultados perseguidos por el Art. 66 del Código. La diferencia radica en que la estimación es practicada con la colaboración de ambas partes interesadas y no únicamente por la Administración".

"Queda eliminada pues la posibilidad, al igual de lo que sucede con el "concordato" italiano, de que mediante el "acuerdo" se celebren transacciones, en el sentido de otorgamiento de concesiones, ya sea respecto de los hechos comprobados, o del derecho aplicable. En ese sentido la norma no debe ser considerada como una legalización de las prácticas viciosas que se venían practicando".

Nelly Valdés de Blengio considera "válida la posibilidad de formalizar acuerdos entre Administración y contribuyente, regulados por ley y en relación a los hechos imposables de difícil comprobación y cuando no pueda establecerse con exactitud su existencia o su base de cálculo". ("Los

acuerdos entre la Administración y los contribuyentes”, en Rev. trib. Tomo XIII, N° 71, pg. 113) y Valdés de Blengio (“La codificación en América Latina”, en Rev. Trib., Tomo XXVII, N° 159, Nov.-Dic., pg. 777).

Pérez Novaro (“Los acuerdos tributarios en el proceso de determinación de oficio de la obligación tributaria”, en Rev. Tributaria Tomo XXV, N° 142, pg. 65) expresa que “En nuestro derecho positivo la transacción no es un modo de extinguir las obligaciones en general y las tributarias en particular. Sin embargo, la posición dominante admite que la Administración acuerde con el contribuyente sobre la naturaleza de los hechos durante la labor de determinación sin alcanzar a la interpretación del derecho aplicable, existiendo en el derecho comparado regímenes de acuerdo tributario ubicados en esa etapa de los procedimientos administrativos”.

3.2. *El funcionamiento de los acuerdos*

Se han planteado problemas en la práctica del instrumento ya que no fue reglamentado. En su marco se aplica un “trámite abreviado” que no cumple con los requisitos establecidos por la norma legal.

Se encuentra a estudio, hoy día, un proyecto de decreto por el cual se reglamenta el instituto, dándole transparencia, ajustándolo a la norma legal y estructurándolo de manera que no colida con los principios constitucionales de ilegalidad e igualdad y con el carácter de indisponible del crédito del Estado por tributos.

182

3.3. *La posibilidad de las “transacciones” en el derecho uruguayo*

El “acuerdo” que incorpora la normativa uruguaya y que hemos analizado a texto expreso ha solucionado la problemática planteada en relación a su naturaleza jurídica, asimilándola a un acto de determinación de la Administración. Quedan descartadas, por tanto, la doctrina de la transacción y del contrato público que, por otra parte, no podrían tener cabida en nuestro ordenamiento, como se verá a continuación.

La transacción es definida por el Código Civil en el artículo 2147 como un contrato por el cual, haciéndose recíprocas concesiones, terminan los contribuyentes un litigio pendiente o precaven un litigio eventual. El Art. 2148 dispone que “no puede transigir el que no puede disponer de los objetos que se abandonan por la transacción”. Varios artículos ratifican esta posición: no puede transigir una persona en nombre de otra sino con un poder especial, las personas jurídicas sólo pueden transigir en conformidad a las leyes o reglamentos especiales que les conciernen, etc.

El Código General del Proceso ubica la transacción dentro de los medios extraordinarios de conclusión del proceso. “Las partes podrán conciliar o transar la litis en cualquier estado del proceso antes de existir sentencia ejecutoriada aun después de la audiencia de conclusión de la cau-

sa. El acuerdo deberá presentarse en escrito suscrito por las partes o realizarse ante el Tribunal, de lo que se dejará constancia en acta”.

“El Tribunal aprobará toda conciliación o transacción que verse sobre derechos disponibles siempre que se ajuste a los requisitos sustanciales y a la naturaleza del derecho en litigio, declarando en tal caso concluso el proceso si aquellas versan sobre la totalidad de las cuestiones debatidas, quedando sin efecto cualquier sentencia dictada que no se encuentre firme”.

El Art. 224 del mismo Código otorga a la conciliación o transacción que ponen fin al proceso el “mismo efecto que la sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada”.

Como se aprecia, para que la transacción sea válida, se exige que recaiga sobre derechos disponibles. Los créditos del Estado tienen el carácter de indisponibles, nacen de la ley y sólo esta podría renunciar a ellos. La Administración tiene por función la recaudación pero no podría renunciar a créditos del Estado que tienen fuente legal.

Dentro de los modos de extinción de la obligación tributaria, el Código Tributario no incorpora la transacción y para la remisión exige una ley expresa. Vale decir que sólo la ley podría transar.

3.4. El acuerdo y el principio de legalidad

El principio de legalidad, de raigambre constitucional en el Uruguay, prevé que no existe tributo sin ley que lo establezca (Art. 85 numeral 4 y Art. 10 de la Constitución).

Para que exista tributo, de acuerdo a la ley y la doctrina prácticamente unánime, se requiere que se den todos los elementos del presupuesto de hecho y de la relación jurídica tributaria, así como los elementos cuantificantes de la obligación tributaria. Si los elementos deben estar en la ley, cómo se justifica que se determine la base por “acuerdos”? No significa ello violar la legalidad, sustituir los elementos del presupuesto de hecho consagrado en la norma por los que se acuerden entre las partes?

En las VII Jornadas ILADT (Pamplona-1976, Caracas-) en el Tema La “Impugnación de las decisiones administrativas en materia tributaria en vía administrativa y jurisdiccional”, el Considerando 2 recomienda que: “Debe reconocerse que el único fin legítimo del Estado en materia tributaria es la efectiva y correcta aplicación de las normas a los hechos previstos en ellas. En consecuencia, es aconsejable que, tanto la gestión administrativa como la función jurisdiccional, se cumplan con total sujeción a la ley, desechando los principios dispositivos característicos de los vínculos patrimoniales del derecho privado”.

Por ello el crédito del Estado no puede ser objeto de transacción. No compartimos la tesis sustentada por autores franceses, con base en su derecho positivo y aceptada por la doctrina administrativista y la jurisprudencia que la asimila a la transacción civil.

3.5. *La solución de controversias y la tutela jurisdiccional*

El derecho constitucional uruguayo consagra el régimen de separación de poderes y funciones sin admitir delegación entre ellos.

La solución de controversias corresponde al Poder Judicial por aplicación del principio de tutela jurisdiccional, conforme al cual sólo un tercero puede resolver, con carácter de cosa juzgada, los litigios entre partes. La Administración, cuando dicta el acto de determinación tributaria, que puede estar precedido de una vista previa con alegaciones y prueba del contribuyente, emite un juicio que puede ser impugnado por los recursos administrativos, por lo que no puede entenderse que en esta etapa existe controversia porque para que esta exista debe tratarse de un acto administrativo firme, que deviene tal agotada la vía administrativa. En esa etapa sí que puede considerarse emitida la voluntad de la Administración y, si el particular discrepa, se plantea el conflicto, la controversia.

La vía natural de dilucidación de la misma, en los regímenes de separación de poderes, es la judicial, y, a nuestro juicio es la que ofrece las mayores garantías a las partes. Los elementos de demora, -que existen sin duda- no son suficientes para optar por otras vías cuando, de un lado, tenemos el crédito del Estado, que surge de la ley y es, por lo tanto, indisponible, y, por otra el interés del contribuyente frente al Estado, que crea la norma en función legislativa, la aplica en función administrativa, puede ser percibido como omnipotente.

De ahí que se prefiere que sea el Poder Judicial, actuando como poder independiente, el encargado de solucionar las controversias.

4. El acuerdo en los Modelos de Código Latinoamericanos, Jornadas interaccionales y Códigos Tributarios

4.1. Modelos y Jornadas

El Modelo de Código para América Latina OEA-BID, ya lo examinamos y vimos que se refiere a la transacción como mecanismo de extinción pero circunscrita a la determinación de los hechos.

El Modelo de Código del Centro Interamericano de Administradores Tributarios no incluye la transacción como modo de solucionar conflictos.

Las XVIII Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario celebradas de Montevideo, en el año 1996, en el Tema 11 "Facultades de la Administración en materia de determinación tributaria", en el Punto 5 recomendaron que: "La ley puede establecer límites objetivos dentro de los cuales la Administración y los Administrados pueden celebrar acuerdos sobre aspectos concretos de hecho de difícil ponderación

o prueba que constituyen presupuestos para la determinación de la obligación tributaria.

4.2. Códigos Tributarios Latinoamericanos

Entre estos, podemos citar ("Anales de Jornadas de ILADT", T.1 "La codificación en Latinoamérica", Bahía 2000) los Códigos Tributarios de Bolivia, Costa Rica, y Perú.

El C.F. de Ecuador redactado por Riofrío Villa Gómez no incluye la transacción como modo de extinción pero prevé en el Título V el "Convenio Tributario" definiéndolo como "un acto administrativo de carácter transaccional distinto de la transacción que establece el derecho civil que exige para su eficacia exclusivamente la adhesión del contribuyente". La norma agrega que sólo puede tener por objeto dirimir las controversias sobre cuestiones de hecho de las que depende la medida de la obligación tributaria. El Código tributario del año 1975 sigue excluyendo la transacción y prevé la "determinación mixta" que realiza la Administración a partir de los datos requeridos a los contribuyentes.

En el derecho brasileño, la transacción aparece como un modo de extinción de la obligación tributaria, recogiendo el concepto del derecho común. El Art. 171 del Código Tributario expresa: "La ley puede facultar, en las condiciones que establezca, a los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria, celebrar transacción que, mediante concesiones mutuas, suponga la terminación del litigio y la consecuente extinción del crédito tributario".

La ley indicará la autoridad competente para autorizar la transacción en cada caso.

Señala Lobo Torres ("Curso de Derecho Financiero y Tributario", 5° Edición Rousen, pg. 255) "La transacción implica el fin del litigio a través del acto del sujeto pasivo que reconoce la legitimidad del crédito tributario, mediante concesiones recíprocas de la Hacienda Pública. El objetivo primordial de la transacción es, por consiguiente, terminar el litigio haciendo seguras las relaciones jurídicas. Su requisito esencial es que haya derechos dudosos o relaciones jurídicas subjetivamente inciertas".

Para que se caracterice la transacción se hace necesario la reciprocidad de concesiones, con vista al fin de la controversia. Renuncia al litigio fiscal sin la correspondiente concesión es mero desistimiento, no transacción.

La doctrina brasileña en general ha aceptado la aplicación del instituto de la transacción (Fanucci, Tavares Paes, Baleiro, citados por Valdés Costa), pero el Código exige que sea la ley la que puede facultar la transacción, en las condiciones que ella establezca.

Hugo de Brito Machado ("Curso de derecho tributario", 14° edición, año 1998, pg. 147) comentando la transacción y las diferencias con el instituto del derecho civil señalaba que: "Si el agente del Estado pudiera

transigir sin autorización legal estaría destruida la propia estructura jurídica de este. Por otro lado, no siendo la transacción forma común de extinción del crédito tributario, nada justifica su autorización a no ser en los casos en que efectivamente existe un litigio”.

Heleno Torres que es ponente de estas Jornadas (Anais des XX Jornadas do ILADI, año 2000, Salvador, Bahía, Tema 2 “La codificación de América Latina”, pg. 1346) analizando el Modelo de Código del CIAT, expresa que acierta “en no prever hipótesis para transacción, cuya aplicación en el derecho tributario, en virtud del principio de estricta legalidad y el principio de indisponibilidad del patrimonio público para los agentes de la Administración, la inviabilizan como forma extintiva del crédito tributario”.

En Venezuela el primer Código Tributario preveía la transacción en el Art. 58, que establecía “La transacción parcial es admisible en cuanto a la determinación de los hechos y no en cuanto al significado de la norma aplicable”. Y el Art. 59 reservaba al “Ejecutivo nacional, por intermedio del Ministerio de Hacienda, la facultad de autorizar la transacción previo pronunciamiento favorable del Consejo de Ministros y oída la opinión del Contador General de la Republica”.

“La transacción podrá celebrarse sin la opinión del mencionado funcionario, cuando hayan transcurrido tres meses sin haberse recibido su respuesta. No será necesario el pronunciamiento del Consejo de Ministros cuando el asunto sometido a transacción no exceda de un millón de bolívares. El Consejo de Ministros podrá elevar este limite hasta cinco millones de bolívares. El contrato de transacción será otorgado en nombre de la República, por el Procurador General de la República”.

Octavio (“Anales .., Obra cit., pg. 1533) se manifiesta de acuerdo en suprimir la transacción como modo de extinción de la obligación tributaria pero señala que la figura debe preverse por separado, por ser necesario, pero rodeada de requisitos que impidan la discrecionalidad de la Administración.

El nuevo Código Tributario venezolano, aprobado en el año 2001, en el Art. 305 regula la transacción judicial: “Las partes podrán terminar el proceso judicial pendiente mediante transacción celebrada conforme a las disposiciones de ese Capítulo, la cual deberá ser homologada por el Juez competente a los fines de su ejecución”.

Se prevé el mecanismo por el cual el recurrente solicitará la transacción ante el Tribunal de la causa en forma debidamente fundada. Se suspende la causa para que las partes discutan y estas puedan solicitar una prórroga. Se da intervención a la Procuraduría y se estructura un contradictorio. El acuerdo es suscrito por las partes y, homologado por el tribunal pondrá fin al juicio.

También se prevé en los Art. 312 y siguientes, que la Administración y los contribuyentes o responsables, de mutuo acuerdo, podrán someter a arbitraje independientemente las disputas en materias susceptibles de transacción.

COLOMBIA. Bravo Arteaga ("Anales. de Bahía", obra cit. pg. 1360) expresa que el Estatuto Tributario regula el pago, la compensación, la remisión y la prescripción, pero se admite que la obligación tributaria puede extinguirse por cualquier otro medio previsto en el Derecho Civil siempre que esté contemplado en una ley especial. Esto incluiría la transacción siempre que hubiera la norma legal requerida.

PERU. Mur Valdivia y Walter Beiàunde (Anais ... obra cit., pg. 1460 y sigts.) analizando el régimen del CIAT desde el Código Peruano se pronuncian en favor de la transacción como "mecanismo para evitar estériles discusiones entre la Administración y los contribuyentes", y señala que "es de lamentar que su incorporación en la mayoría de los países aún opera tímidamente, o que las administraciones se hayan resistido a aplicarlas en forma masiva". Agregan que, en el entendido que el mecanismo está ligado a la solvencia de los funcionarios de la Administración tributaria y que pueda evitar inútiles controversias jurisdiccionales, se torna indispensable que las administraciones tributarias retengan los talentos profesionales".

4.3. Derecho europeo

En Italia existe, desde antiguo, el accertamento concordato o negoziato. Hoy en día lo regulan el Art. 3 p. 120 de la ley de 23 de diciembre de 1996, n. 662 y el Decreto Ley de 19 de junio de 1997, n. 218.

Constituye un acuerdo entre la Administración y el contribuyente reflejado en un acto administrativo al cual adhiere el particular.

La adhesión del particular opera luego de un procedimiento contradictorio en el que se arriba a un compromiso sobre los aspectos controvertidos de la estimación del impuesto. Para Rosembuj ("Procedimientos tributarios consensuados. La transacción tributaria", pg. 88 y sigts.) ese acuerdo "difícilmente puede evitar denominarse como transacción". La Administración tributaria renuncia a una parte del impuesto pretendido y conviene en la reducción de sanciones a cambio de la cobranza inmediata de la cuantía pactada y evita litigios futuros. Sin embargo, Fantozzi, en relación al instituto (Augusto Fantozzi, "Diritto Tributario", UTET, 1991, pg. 341) lo explica como un acto de accertamento y considera que el objeto del acto es solo el valor imponible de los bienes y derechos declarados. La norma que comenta era el Art. 27 DPR 637/72 impuesto sobre las sucesiones. En esta interpretación la adhesión del contribuyente recaería solamente sobre el valor de los bienes y derechos y no quedan zanjadas todas las cuestiones relativas a la aplicación de la ley que no puede ser objeto del concordato. Será muy interesante, en este aspecto, conocer en estas jornadas la posición de los participantes.

El accertamento concordato podría ser emitido sólo hasta que no haya sobrevenido un accertamento definitivo (no impugnado o definido por sentencia basada en autoridad de cosa juzgada) y debe tener la for-

ma de un adecuado acto escrito, fechado y suscrito por el titular de la oficina o un funcionario delegado.

Si la ley vigente define el accertamento concordato como "determinación del valor venal por accesión", está definitivamente superada la concepción negocial y transaccional y se afirma la naturaleza del acto de determinación sustitutivo emitido en el presupuesto de un acuerdo previo entre fisco y contribuyente respecto a los valores objeto de declaración y de accertamento.

En Italia existe también la conciliación tributaria que opera en el ámbito jurisdiccional y supone la clausura del procedimiento contencioso a través del acuerdo entre las partes, que extingue el pleito.

En Francia Groslande y Merchesson ("Procedures Fiscales", Daiioz, 1998, pg. 50 y sigts.) distinguen dos categorías de procedimientos forfait: el forfait convencional o individual, donde la determinación ocurre después de una discusión entre la Administración y el contribuyente que se puede dar en los impuestos que gravan beneficios industriales y comerciales y beneficios no comerciales y el forfait legal o colectivo donde la cuantía de la materia imponible es determinada a partir de elementos fijados por el legislador y que se aplican a un conjunto determinado de contribuyentes. Para Trotabas ("Droit fiscal", Dalloz, Totabas y Colbert, 3^o Edición, año 1977, pg. 37) el forfait legal funciona como una presunción legal y el individual admite la discusión. Pero, además, está prevista expresamente la transacción.

188

Pero además, el Art. L 24/I del Libro de procedimientos fiscales establece que "la Administración puede acordar por vía de transacción una atenuación de las sanciones fiscales o de los recargos de impuestos". La transacción efectuada es definitiva e impide que las partes en litigio puedan impugnar el acuerdo en un procedimiento contencioso (art. 251 LPF). El procedimiento es el siguiente: el contribuyente solicita a la Administración que las sanciones que se quieren aplicar sean objeto de transacción, la administración instruye la solicitud, notifica la propuesta de transacción al contribuyente y este tiene 30 días para aceptarla y firmar.

La transacción estaba prevista inicialmente en materia de impuestos sobre la cifra de negocios y contribuciones indirectas y actualmente se ha extendido al conjunto de impuestos. Aplican para ello el Art. 2044 del Código Civil que define la transacción, como una convención en que las partes, administración y contribuyente, ponen fin a un litigio mediante concesiones recíprocas. El contribuyente se compromete a admitir la solución fiscal y la Administración consiente una atenuación de las penalidades. Por ello solo opera sobre las sanciones y eventualmente las impositions a las que estas se adicionan.

Señalan Groslande y Merchesson (Obra cit. pg. 172) que para algunos autores (J.J. Bienvenun) la transacción prevista es un atentado al principio de legalidad del impuesto ya que el contribuyente, aceptando la

reducción de las penas puede verse obligado a aceptar una imposición principal ilegal.

Es de destacar que en Francia se admite la transacción fiscal como idéntica a la civil, y se concibe como un contrato entre la Administración y el contribuyente sobre las sanciones pecuniarias o aumento de la deuda tributaria.

Senala Rosembuj (Obra cit. pg. 77) que mas del 90% de las sanciones y recargos tributarios se resuelven por vía transaccional. Los órganos intervinientes son, la Comisión Departamental de Impuestos Directos e Impuestos sobre la cifra de negocios, y la Comisión Departamental de Conciliación, que sólo pueden intervenir en discrepancias sobre cuestiones de hecho, no de derecho.

Se considera que la función de las comisiones es transaccional, se confrontan las diversos puntos de vista y se aproximan las partes, otorgándose concesiones reciprocas, todo ello encaminado a "evitar el recurso jurisdiccional".

El Consejo de Estado ha señalado las ventajas del reglamento transaccional: la transacción fija los derechos de los usuarios y de los contratantes en forma clara y rotunda, facilita la rápida regulación de los litigios, facilita el ahorro del dinero público porque acorta los procedimientos judiciales, aumenta la eficacia del propio contencioso-administrativo al descongestionar la sede y permitir que se dedique a los grandes problemas de derecho.

Las críticas son varias: la discrecionalidad de la Administración, ya que el instituto aparece integrado junto con la renuncia o condono de sanciones en el marco de la jurisdicción graciable; la consolidación del acuerdo en vía administrativa lo habilita a sospechar la existencia de apartamientos de la legalidad y afecta la igualdad tributaria; el secreto, lo transforma casi en un "favor" a cada uno de los administrados con los cuales se suscribe el acuerdo.

MEXICO. El Código Fiscal de la Federación de 1938 y sus modificaciones no previa la transacción como medio de extinción pero si la realización de acuerdos a los efectos de la determinación.

La reforma de 1967 derogó esta posibilidad, pero a posteriori se dictaron leyes aplicables a ciertos impuestos o contribuyentes, como los productores rurales, por los cuales se autoriza a la Administración a establecer bases de tributación. Así Sergio de la Garza ("Derecho Financiero") distingue tres tipos de determinación: por el sujeto pasivo principal, por la autoridad administrativa tributaria con la colaboración del sujeto pasivo principal y por si solo, y, finalmente, la determinación de la base imponible o aún de la cuota tributaria, mediante un acuerdo o convenio celebrado entre la autoridad tributaria administradora del tributo y el sujeto pasivo principal, que se denomina "concordato" o "concordato tributario".

Estas bases tienen carácter voluntario, para que sean aplicables a ca-

da contribuyente es necesario que éste opte por adherirse libremente a dicho régimen, prescindiendo que se le aplique la normativa legal general.

ESPAÑA. Ferreiro Lapatz en España propugna como punto de partida que las actas de conformidad se acompañen de un incentivo cierto, citando a Italia donde las sanciones se reducen a un cuarto del mínimo establecido. Como propuesta concreta se refiere a que el contribuyente podría tener derecho a solicitar la intervención- en función de mediación, conciliación o arbitraje de un órgano compuesto por 3 miembros.

La defensa de la propuesta sería civil reflejándose en el acta el acuerdo o desacuerdo. El acto administrativo que refleje a el acuerdo sería inmediatamente ejecutivo sin posibilidad de suspensión y su carácter de acto propio limitaría los recursos a los casos de nulidad, anulabilidad e incoherencia.

El acto sólo sería recurrible ante el juzgado de lo contencioso administrativo y, en casación, ante el Tribunal Superior correspondiente. También puede ser impugnado cuando a posteriori del acuerdo se descubran hechos que no se pudieran haber tenido en cuenta a la hora de formalizarlo.

5. Conclusión

190

La visión que hemos dado del derecho comparado se verá enriquecida por las exposiciones en estas Jornadas. Del somero análisis efectuado surge que la posición del derecho uruguayo de permitir el acuerdo sólo en relación a los extremos de hecho y de otorgarle al acuerdo la naturaleza de acto administrativo es la que existe en algunos códigos latinoamericanos, está avalada por las Conclusiones del ILADT y es la única compatible con los principios de legalidad, tutela jurisdiccional y con el carácter de indisponible del crédito del Estado.

BELGICA. En este país existe, una base legal común de la transacción en el Art. 9 del Regente del 18 de marzo de 1831 que estipula que el Ministro de Hacienda tiene la facultad de transigir entre la Administración y los contribuyentes en los casos previstos por la ley. Donde se observa, en mayor medida, es en los impuestos indirectos. La jurisprudencia de la Corte de Casación, en sentencia de 27 de mayo de 1992 estableció que el "derecho a la seguridad jurídica del ciudadano esté incorporado en los principios generales de buena administración, válidos y eficaces con referencia a la administración tributaria".

Este fallo para Rosembuj es innovador al colocar el principio de seguridad sobre el principio de legalidad. El fallo del Tribunal de Apelaciones de Amberes de 1 de abril de 1997 expresa que hay que otorgar prioridad al principio de confianza aunque sea un acuerdo ilegal ya que el contribuyente pudo pensar de buena fe que la Administración actuó de acuerdo a la legalidad.

Esta posición fundamenta el acto de consenso en la seguridad jurídica y a legítima confianza.

El acuerdo en la doctrina y derecho positivo.

En principio, se le ha otorgado distinto carácter. Para algunos es una verdadera transacción, análoga a la del derecho privado: un contrato en que se hacen mutuas concesiones dado que era precedida por una puja entre deudor y administración. De acuerdo a Hensel (*Derecho Tributario*, pg. 62 en nota) esta sería la opinión mayoritaria en Alemania.

Esto plantea problemas derivado de la naturaleza de la actividad tributaria del Estado y el poder de imperio ejercitado, así como la indisponibilidad del crédito por la Administración.

Otra posición considera al acuerdo concordato en Italia como un contrato de derecho público. Mas allá de las dudas acerca de esta categoría contractual, es difícil encuadrarlo en ese tipo de actos ni concebir una "transacción de derecho público". Sin embargo Tesoro (*Principios*, pg. 196) lo consideraba "una relación jurídica de derecho público de carácter sinalagmático, porque los efectos típicos del mismo, derivan directamente de la reunión del consentimiento del órgano administrativo y del contribuyente" (citado por Giuliani Fonrouge, *Obra cit.* p. 565).

Una tercera posición considera el concordato como un "negocio jurídico de determinación", no una transacción, sino un negocio jurídico dirigido a concretar una relación jurídica como es la tributaria (Ingrosso, *"Diritto Finanziario"*, pg. 438 y s.)

Giuliani Fonrouge considera que la posición que mas se adapta al derecho financiero es considerado el concordato como un acto administrativo unilateral. Comparte así las posiciones de Ingreso y Giannini, para quienes no existe una convergencia de voluntades en un acto único, sino una adhesión o concordancia del contribuyente con el criterio sustentado por la Administración, como lo estableció el Art. 4 de la ley de 5/1/1956 n° 1 que habla de la "adhesión del contribuyente a la determinación". De acuerdo a esta concesión, no existe una nueva fuente de obligación (contractual) sino obligaciones reciprocas pero jurídicamente distintas.

Giannini (*"Instituciones de Derecho Tributario"*, 1957, pg. 202 y sigs.) comentando el tema del concordato en el año 1957, lo plantea como "La posibilidad prevista por el legislador de un acuerdo entre la autoridad financiera y el deudor del impuesto, que produzca determinadas consecuencias jurídicas, tan sólo respecto a aquellas situaciones de hecho -presupuesto del tributo- o a aquellas bases impositivas que, no estando por sí mismas exactamente definidas, no pueden determinarse más que por medio de una valoración realizada con criterios empíricos o técnicos, como acontece en lo que se refiere a la existencia y al importe de la renta inmobiliaria o de los edificios o al valor de los bienes que constituyen el objeto de un negocio jurídico; no está, por tanto, prevista la existencia de un acuerdo jurídicamente eficaz sobre otros elementos de la relación impositiva, y menos aún la de un acuerdo que tenga por objeto la aplicación de

un ley tributaria a una situación de hecho debidamente conocida y determinada. Tratándose, en consecuencia, de determinar, mediante la cooperación entre el ente financiero y el contribuyente -que constituye, como se ha dicho, la esencia del procedimiento normal de liquidación del impuesto-, algunos elementos de hecho susceptibles de una apreciación más o menos subjetiva, la ley ha previsto la hipótesis de que, como resultado de las aclaraciones suministradas por el deudor a la oficina gestora del impuesto o de las averiguaciones que esta última realice y notifique al primero, las dos partes aleguen a encontrarse conformes en la concreta valoración de los expresados elementos, por estimar que responde a la real situación de hecho. Por tanto, aun en el caso de que faltara en la ley toda referencia a un acuerdo de tal naturaleza, la admisibilidad de éste no estaría en modo alguno excluida, ya que derivaría del aludido principio de cooperación en que se inspira el procedimiento normal de liquidación del impuesto, ni de las consecuencias de un acuerdo semejante serían diversas, como ahora veremos, de las que la ley expresamente prevé”.

Reconoce Giannini que la autoridad financiera no tiene atribuciones para disponer de los derechos de crédito que nacen a su favor de la exacta aplicación de la ley tributaria. Y por ello, el acuerdo no puede tener la naturaleza jurídica de transacción.

Descarta que sea un contrato declarativo que de vida a una obligación nueva. El concepto según la ley para Giannini no tiene la finalidad de regulación legal de la relación impositiva, ni siquiera de completarla, sino que sólo sirve para encauzar el procedimiento liquidatorio hacia su conclusión, haciendo constar que el contribuyente coincide con la oficina financiera de la valoración de la situación de hecho; de tal suerte que, de un lado, a la autoridad financiera deben servir de base para sus decisiones los elementos de hecho del presupuesto o de la base para sus decisiones los elementos del hecho del presupuesto o del a base imponible sobre los que se haya recaído el acuerdo (lo que, por otra parte, no carece de excepciones), y de otro, el contribuyente no puede interponer contra dicha determinación una reclamación que éste no pugna con la adhesión que él haya presentado al concierto.

La virtud de la transacción sería que los elementos de hecho del presupuesto o de la base imponible sobre las que recae el acuerdo quedan definitivamente fijados por lo que la autoridad financiera debe utilizarlos como base del acto de liquidación de la deuda y el contribuyente no puede reclamar contra la liquidación.

Para Buchanan (Sistema, p. 252 y sig.) es una “disposición de la autoridad de acuerdo con el deudor, con los efectos jurídicos de un acto de determinación que ha adquirido fuerza de cosa juzgada” y para Pugliese (Instituzioni, pg. 189) es “un negocio transaccional que asume el carácter de acto administrativo unilateral, válido independientemente de la adhesión del contribuyente, pero eficaz únicamente por efecto de tal adhesión”. Estos dos autores se refieren a un acto unilateral de la administración con determinados efectos jurídicos a raíz de la intervención del contribuyente.

La resolución de controversias tributarias en el ordenamiento americano

José A. Rozas Valdés (*)

1. Planteamiento

En las siguientes líneas se describen los sistemas de resolución de controversias tributarias que contempla el ordenamiento federal americano (1).

Se prescindirá en la exposición de lo atinente a los casos en que se haya apreciado falsedad en las declaraciones tributarias, o ausencia de las mismas. En Derecho americano el tipo penal de delito fiscal se delimita en razón de la ocultación o falseamiento de los hechos con trascendencia tributaria y de la culpabilidad concurrente en tal conducta, no formando parte de la configuración del tipo límites de cuantía. Los expedientes administrativos de esta naturaleza se instruyen por un Departamento específico del Internal Revenue Service (en adelante IRS) a quien se remiten las actuaciones, en caso de que otro organismo del IRS aprecie indicios de falsedad en el transcurso de una comprobación tributaria.

En estos casos el expediente pasa por cuatro fases administrativas de instrucción en las que distintos órganos del IRS, el último centralizado en Washington, evalúan la oportunidad de remitir las actuaciones al Departamento de Justicia. En todas ellas caben tres posibilidades:

- a) Que se concluya que no hay falsedad, devolviéndose las actuaciones al órgano correspondiente de comprobación administrativa ordinaria;
- b) Que se llegue a un acuerdo económico con el contribuyente y se cierre el expediente suscribiendo un documento administrativo que pone fin al procedimiento.
- c) Que se siga adelante en el camino del expediente hacia el Departamento de Justicia.

(*) Profesor titular de Derecho financiero y tributario (UB).

(1) El sistema federal abarca los Impuestos sobre la Renta de personas jurídicas y físicas –sin perjuicio de modalidades estatales e incluso locales de imposición sobre la renta-, la imposición sobre sucesiones y donaciones, y un buen número de impuestos sobre consumos especiales. La imposición indirecta es, fundamentalmente, de competencia estatal y la patrimonial corresponde a los municipios. Lo que en este trabajo se afirma se refiere, pues, a la normativa federal, lo que no obsta para que en el orden estatal y local puedan existir –y de hecho existen- procedimientos similares para afrontar la resolución de controversias tributarias.

Una vez remitidas las actuaciones al Fiscal, como es regla general en el ordenamiento americano, se puede cerrar un acuerdo con la Fiscalía en cuanto a los cargos que se van a imputar al contribuyente, si éste colabora reconociendo su culpabilidad, la realidad de determinados hechos o la veracidad de informaciones sobre terceros.

Si éste es el procedimiento que se sigue en los casos de investigación criminal, en el presente trabajo se centrará la atención en lo que ocurre en los supuestos –la abrumadora mayoría– en los que las unidades administrativas de comprobación advierten una irregularidad en la liquidación de los impuestos federales y del modo en que se resuelven las diferencias que al respecto puedan surgir entre los planteamientos del IRS y los del contribuyente.

2. Las coordenadas del sistema

En el flujograma que acompaña esta relación se resume el procedimiento marco de liquidación vigente en EE.UU arrancando, como punto de partida, de la 30 Days Letter. Ultimada la comprobación administrativa, el empleado que ha realizado las actuaciones remite al contribuyente este documento, que contiene una propuesta de liquidación, de por sí impugnabile. Recibida dicha propuesta el contribuyente tiene tres opciones: conformarse, presentar un recurso jurisdiccional o procurar la concertación con la Administración tributaria.

Para comprender el tratamiento que a la resolución de las controversias tributarias aplica el ordenamiento americano es preciso entender la posición jurídica que el mismo reconoce al ciudadano y a la Administración. En este sentido, y antes de exponer las tres opciones que se presentan ante una propuesta de liquidación –conformación, concertación o confrontación–, conviene tener presentes cuatro premisas formales que explican en buena medida el funcionamiento real del sistema:

a) En primer lugar la propuesta de liquidación no es título ejecutivo y, sin embargo, es directamente impugnabile en vía administrativa o judicial, lo que no quiere decir –como equivocadamente se suele afirmar– que la Administración americana no esté dotada de autotutela ejecutiva ya que la liquidación –90 Days Letter– que sigue a la propuesta no discutida sí tiene fuerza de título ejecutivo, estando previsto en el ordenamiento un procedimiento administrativo de ejecución forzosa.

b) Por otra parte la vía judicial es extraordinariamente costosa e incierta tanto para la Administración como para el contribuyente desde el momento en que rige un principio general de condena en costas que se extienden a la cobertura de los gastos de defensa y de los costes judiciales del proceso.

c) La combinación de ambas circunstancias nos lleva directamente al protagonismo que en el sistema adquieren los sistemas de concertación,

desde el momento en que tanto la Administración como el contribuyente buscan resolver sus diferencias a través de los mismos, lo que ha llevado a las Autoridades tributarias a asumir que las Oficinas de Apelaciones –el corazón administrativo de los sistemas de concertación- han de disponer de medios suficientes –humanos y técnicos- para resolver los procedimientos de forma eficiente y rápida.

d) Por último, en los procedimientos de concertación juega un papel crucial la confianza entre las partes, lo que pasa por exigir del contribuyente la firma de declaraciones juradas –con la trascendencia que tal extremo tiene en un país que sanciona el perjurio, social como jurídicamente, de forma grave-, limitar su representación a profesionales acreditados para actuar ante el IRS, y partir en todo procedimiento administrativo del histórico particular del contribuyente, de forma que no se dan las mismas oportunidades y facilidades a quien no tiene antecedentes de incumplimientos que a quien ha demostrado una conducta tributaria irregular.

3. La conformidad

Recibida la propuesta de liquidación el contribuyente tiene treinta días para decidir cómo reacciona ante la misma. Una primera decisión puede ser la de dar expresamente su conformidad (Form 870) y pagar o, simplemente, dejar pasar el mes sin llevar a cabo actividad alguna.

En este segundo caso recibirá la liquidación, Notice of Deficiency o 90 Days Letter, instándole a satisfacer su importe en un plazo de 90 días. En esos tres meses puede optar por tres vías:

- a) Recuperar la vía de la concertación;
- b) Impugnar la liquidación en la vía jurisdiccional;
- c) Pagar la íntegra o fraccionadamente el importe de la deuda requerida.

De no llevar a cabo actuación alguna se iniciará el procedimiento ejecutivo que, en el ordenamiento americano, está decididamente encaminado a procurar el ingreso efectivo de la parte de deuda que sea recuperable en el menor plazo de tiempo posible. En este sentido, el procedimiento de ejecución forzosa se inicia con llamadas telefónicas y a la primera actuación de embargo le preceden cinco notificaciones escritas –salvo que el histórico del contribuyente aconseje adoptar medidas cautelares- dirigidas a instar al deudor a ponerse en contacto con su Oficina, con el empleado que lleva su expediente, para concertar el sistema de pago.

Estos convenios de pago –Installment Agreement- se negocian ante la Oficina de Apelaciones y pueden ir de 3 a 10 años. Su consideración pasa por la demostración de que el contribuyente carece, dadas sus circunstancias financieras, de capacidad efectiva de pago. Esta situación se acredita mediante un autocertificado jurado –distinto para quienes reali-

zan actividades empresariales- en el que se da razón minuciosa de los gastos e ingresos ordinarios del hogar familiar y del patrimonio del que se dispone. Este documento actúa como elemento fundamental de juicio a la hora de establecer las condiciones del aplazamiento y como garantía del pago, desde el momento en que procura a la Administración un mapa completo de la realidad patrimonial del contribuyente.

4. La concertación

Como se ha hecho notar la litigiosidad judicial en el sistema americano tiene un coste muy elevado, de forma que la Administración busca, a toda costa, resolver los expedientes en fase administrativa, procurando dar entrada al contribuyente en la formulación de la resolución del mismo –en la liquidación- mediante sistemas de concertación de voluntades.

El corazón administrativo de estos sistemas es la Oficina de Apelaciones, orgánicamente separada de los Departamentos responsables de las funciones de comprobación, y ante quien se sustancian los expedientes de liquidación o pago controvertidos.

Al margen de esta Oficina, desde el año 1988 –en el que se aprobó el primer texto legal, de los tres actualmente en vigor, por el que se introdujeron en el Internal Revenue Code preceptos encaminados a preservar los derechos de los contribuyentes- existen unas Oficinas de atención al contribuyente dedicadas a resolver los problemas y dificultades con que se encuentre en la tramitación de los procedimientos –sus quejas- y otro organismo administrativo –Advocate Taxpayer- cuya función es defender al contribuyente de las actuaciones del IRS y ante quien se puede llegar a interponer una especie de interdicto administrativo que suspenda la actividad administrativa en casos de que su continuación pueda producir perjuicios irreparables.

Pues bien, es en la Oficina de Apelaciones ante quien se sustancian los procedimientos ordinarios destinados a resolver las controversias entre el contribuyente y los órganos de comprobación. Al efecto de adoptar una decisión sobre la cuestión planteada el ordenamiento pone a disposición de esta Oficina, y del contribuyente, dos instrumentos de conciliación –Offer in compromise y Closing Agreement- y una vía alternativa de mediación o arbitraje –Alternative Dispute Resolution Procedures-.

A la conciliación se accede –a propuesta del contribuyente, o de la Administración- cuando existe incertidumbre sobre el contenido de la liquidación o sobre las posibilidades de su exigencia efectiva. Es decir, tan solo es factible concertar si en los hechos o en su calificación jurídica concurren elementos que permiten dudar sobre la corrección de liquidar la obligación de un modo u otro, o lo que es lo mismo, si hay un margen razonable para acordar que prevalezca una de las diversas interpretaciones que del supuesto cabe hacer. Si hay evidencia respecto de los hechos

y la calificación tributaria de los mismos es indubitable –por resultar la normativa de meridiana claridad o por estar asentada una jurisprudencia en cuanto a su interpretación- no habrá margen posible para conciliar la liquidación que corresponde dictar.

También es posible llegar a un acuerdo sobre el contenido de la liquidación, o sobre su exigibilidad, si resulta adecuadamente justificado –debiendo de suscribir el contribuyente la declaración jurada de ingresos, gastos y patrimonio a la que más arriba se aludía- que el contribuyente no tiene capacidad de pago suficiente para atender la integridad del pago de la deuda a liquidar.

En ambos casos la eficacia del acuerdo está condicionada al cumplimiento de requisitos que garantizan el pago de la cantidad convenida –como la afectación del sueldo- y al cumplimiento riguroso de las obligaciones futuras durante un plazo que, en el caso de la Oferta de Compromiso, llega a los cinco años. De forma que si en dicho plazo se comprueban conductas tributarias irregulares su descubrimiento actuaría como condición resolutoria de la conciliación a la que se había llegado.

Al mismo tiempo el contribuyente admite que se amplíe el plazo de prescripción y, en ciertos casos, suscribe acuerdos complementarios de pago.

Los sistemas alternativos de resolución de conflictos –mediación y arbitraje- se han venido ensayando y ampliando, en programas piloto, desde mediados de la pasada década. En un principio para deudas superiores a los 10 millones de dólares, posteriormente rebajado hasta el millón de dólares y, desde el año 2000, ampliando la mediación –con un procedimiento abreviado especial- para cuestiones de cuantía inferior al medio millón de dólares. También se están desarrollando procedimientos arbitrales para grandes empresas. Con todo, y sin que quepa prejuzgar el buen fin de estos programas, estos sistemas alternativos no se conciben como la panacea y el día a día de los procedimientos de resolución de litigios sino como fórmulas excepcionales en fase de experimentación. Al contrario de lo que ocurre con los acuerdos convencionales que –de acuerdo con los requisitos procedimentales y sustantivos a que se ha hecho referencia y otros en los que no procede extenderse aquí- son el sistema habitual de concertación tributaria que las Oficinas de Apelación aplican de forma ordinaria y estandarizada.

5. La confrontación

En cualquier fase del procedimiento administrativo el contribuyente puede abandonar su tramitación y derivar la acción a la sede judicial. En el bien entendido que, como se ha hecho notar, tanto el ciudadano como la Administración rehuyen el recurrir a la jurisdicción para resolver sus diferencias –salvo que adviertan con toda claridad que la razón les asis-

te- por cuanto el coste de tal opción es desproporcionado desde el momento en que rige un principio general de condena en costas.

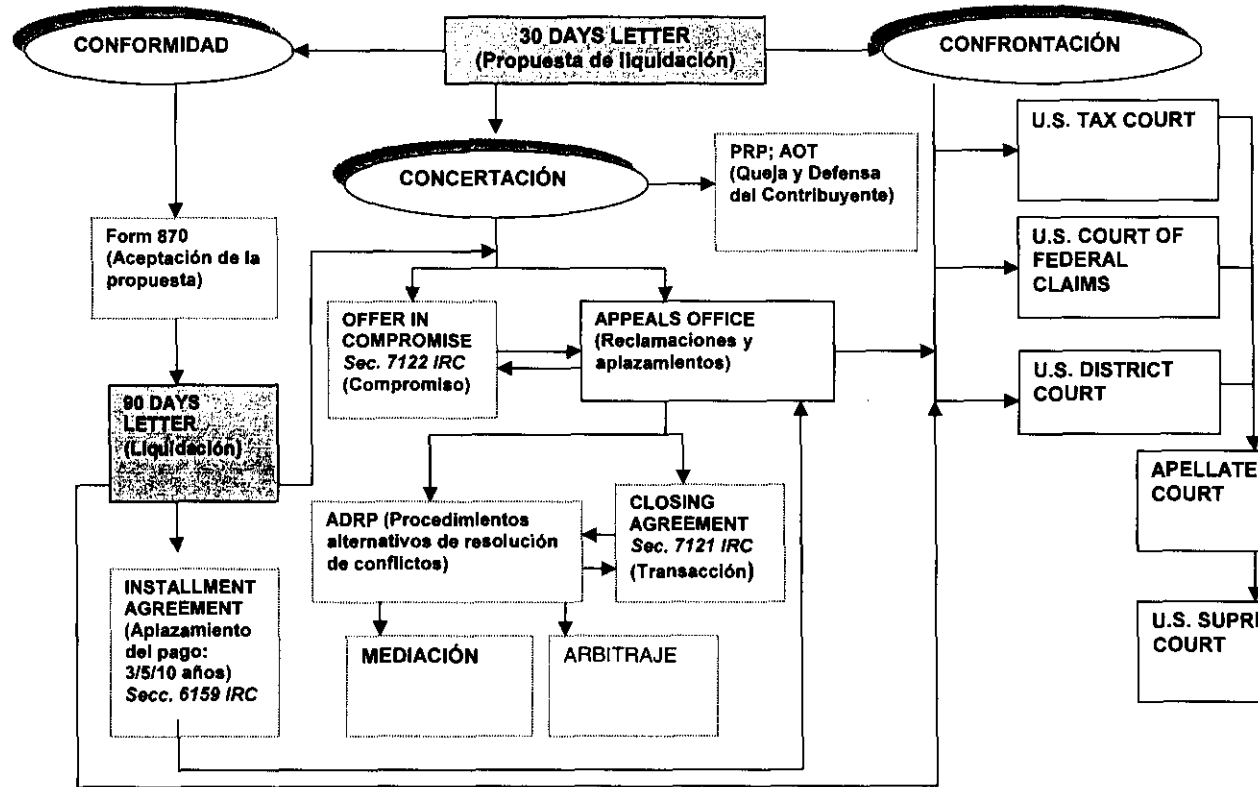
Con todo, existen tres vías judiciales alternativas. La primera –y más frecuente- es acudir a la U.S. Tax Court –con sede en Washington, aunque actúa descentralizadamente- ante quien se sustancian la mayor parte de los litigios. Para determinados impuestos –los que gravan los salarios, equivalentes al sistema español de retenciones fiscales y sociales, así como para buena parte de los impuestos especiales- se puede optar por acudir a la jurisdicción ordinaria en sus dos versiones, federal o estatal: U.S. Court of Federal Claims y U.S. District Court. No es el lugar para especificar las diferencias formales y sustantivas entre las dos vías –como por ejemplo que en la primera la suspensión de la ejecución, en caso de haberse dictado la liquidación, es automática, mientras que en la segunda se ha de hacer un pago cautelar, con la posibilidad de instar su devolución si en seis meses no se ha dictado sentencia- pero sí se ha de hacer notar la prevalencia aplastante de la jurisdicción especial –Tax Court- sobre la ordinaria.

En ambos casos, por último, está prevista una segunda fase de apelación, en las correspondientes Cortes judiciales, y la casación –cuando proceda- ante la Corte Suprema.

Riferimenti bibliografici

- APARICIO PÉREZ J. (1993), *La lucha contra el fraude fiscal en USA: los agentes especiales del Tesoro*, Ibidem, Móstoles.
- GARBIN M.J. (1992), Rubin, R.B., Morgan, P.T., *Tax Procedure and Tax Fraud: cases and materials*, West Pub., Sant Paul (Minn).
- JONES L.R. (1995), *Dealing with the IRS Collection Division*, The Little Brown Inc., Boston.
- ROSEMBUJ T. (2000), *La Transacción tributaria*, Atelier, Barcelona.

SISTEMAS DE RESOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS TRIBUTARIAS EN LOS EE.UU.



Los instrumentos deflactivos del contencioso tributario en Italia. En especial "l'accertamento con adesione". Analisis cualitativo y cuantitativo

Eva Andrés Aucejo (*)

1. Introducción

Posiblemente sea, el profundo convencimiento del problema que representan elevadas tasas de litigiosidad tributaria, la razón que ha movido al legislador italiano a consolidar institutos jurídicos de naturaleza tributaria con fines concordatarios o conciliativos. La implementación efectiva de los mismos data de 1997 [D.L. n. 218 de 19 de junio (1)], a la que acompañan, en breve, positivos resultados numéricos; resultados éstos constatables a pesar del corto período de tiempo transcurrido (2).

¿Qué sucede en España al respecto?. En síntesis, una espiral inflacionista de reclamaciones económico-administrativas que colapsan el contencioso. Por poner solo un ejemplo, subráyese que del total de asuntos pendientes en la Audiencia Nacional, -Jurisdicción de lo Contencioso- en el año 1999, el 40% de los mismos corresponde a tributos (3), o, reparando en los Tribunales Superiores de Justicia, aproximadamente el 30% del total de reclamaciones cursadas en la Jurisdicción contencioso administrativa en el año 2000, afectan a tributos (4).

200

(*) Agradezco profundamente la colaboración prestada por el *Istituto di Diritto Pubblico, Facoltà di Giurisprudenza, Università di Roma "LA SAPIENZA"*, en especial a los Catedráticos *FANTOZZI, A, e FEDELE, A.*; así como las facilidades recibidas de la *D.ssa M. GRAZIA BELTRAME, Direttore Commissione Tributaria Provinciale di Roma*; *PUGLIESE Salvatore, del Segretariato generale. Ufficio di Statistica. Coordinatore statistico, divisioni III e IV del Ministero delle Finanze di Roma*; *ALDO POLITO, della Agenzia Entrate. Direzione Centrale Accertamento. Ministero delle Finanze* y en particular al *Dr. Domenico ROMANO, Director de la Delegazione Regionale della Regione del Lazio (sección accertamento con adesione). Agenzia della Entrate.*

(1) Sin perjuicio de que la primera regulación del instituto del concordato tuviera lugar a finales del siglo XIX. Sobre los antecedentes legales de este instituto jurídico véase el apartado 4.

(2) Nos remitimos al estudio estadístico elaborado en la segunda parte de este trabajo.

(3) Fuente: *Consejo General del Poder Judicial, Memoria año 2000, Volumen II, Madrid.*

(4) Fuentes: - *Consejo General del Poder Judicial, Memoria año 2000*; - *Anuario del Instituto Nacional de Estadística*. Para mayor información sobre el particular puede

En nuestro país - pienso - late la vaga percepción sobre la existencia de un elevado número de procesos en materia tributaria, bien conocido, no obstante, por los responsables de las instituciones oficiales y por los que diariamente batallan contra las listas de espera, también en los Tribunales, tanto del lado de la parte como del oficio. No existe, empero, una verdadera y generalizada concienciación de los problemas que plantean índices de litigiosidad elevados y lo que es más importante, en qué se concreta tal litigiosidad, que lamentablemente en la materia tributaria afecta a todos los estratos: administrativo, económico-administrativo y contencioso administrativo.

Partiendo de la primera instancia que conoce en vía económico administrativa y por citar un Tribunal estudiado (5): el TEAR de Cataluña, es destacable cómo en 1999 este Centro estimó el 69% de las reclamaciones interpuestas relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (lo que dice muy poco ó bastante -según se mire- del ente que dicta las liquidaciones tributarias); reclamaciones estimadas que oscilan alrededor del 40 % en el caso de los Impuestos sobre Sociedades e IVA para los años 1999-2000. De saltar a la vía económico administrativa es constatable cómo el Tribunal Supremo, la Audiencia Nacional y los Tribunales Superiores de Justicia necesitan un mínimo de dos y tres años para resolver un litigio, llegando incluso a alcanzar tiempos de espera del orden de cuatro y cinco años en los supuestos de los TSJ de Madrid y Barcelona (años 1997, 1998, ...), acompañadas de tasas de eficacia (6) que sólo en el mejor de los casos alcanzan el orden del 40% (7), siendo lo normal un porcentaje que oscila entre el 25 y 30% (8).

Con este escenario de fondo, sobre el que no me extenderé más aquí,

consultarse ANDRÉS AUCEJO, E., y ROYUELA MORA, V., "Evaluación del índice de litigiosidad de los Tribunales de Justicia en España. Jurisdicción Contencioso-administrativa", trabajo que se inserta en el marco del Proyecto de Investigación titulado "La reforma del sistema de resolución de conflictos entre la Administración y los contribuyentes", dirigido por el catedrático J. J. FERREIRO LAPATZA.

(5) Vid., ANDRÉS AUCEJO, E., y ROYUELA MORA, V., "Evaluación de la litigiosidad del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña", en "La reforma del sistema de resolución de conflictos entre la Administración y los contribuyentes", citado.

(6) Tasa de eficacia definida como el volumen de expedientes resueltos sobre el total de expedientes anuales (tanto pendientes al inicio del año como entrados en el año).

(7) Es el supuesto de la Audiencia Nacional.

(8) Fuente: Proyecto de Investigación y Desarrollo titulado "La reforma del sistema de resolución de conflictos entre la Administración y los contribuyentes", ob., cit.

difícil resulta no acusar su existencia y lo que es más importante, procurar su mejora. Así lo ha hecho un país vecino al nuestro con una patología muy parecida (9), si bien con una mentalidad diferente. Las soluciones arbitradas para combatir el problema son de naturaleza diversa. A saber:

1.1. Medidas de naturaleza conciliativa (10)

Acquiescenza: Tiene lugar en fase precontenciosa. Consiste en la ausencia de impugnación por parte del contribuyente, de manera que éste se aviene al acto de *accertamento* (liquidación) girado por la Administración obteniendo así una reducción de las sanciones.

Accertamento con adesione: se sustancia igualmente en fase precontenciosa, pero a diferencia del instituto anterior, entre administración y contribuyente existe un *contradittorio* para la determinación de la deuda tributaria. Generalmente se lleva a cabo una vez notificado el *avviso di accertamento o avviso di accertamento in rettifica* (liquidación administrativa), sin embargo, también puede realizarse con anterioridad al mismo.

Conciliazione giudiziale: contrariamente a los supuestos anteriores, es una medida que tiene lugar en fase contenciosa. Se desarrolla en las Comisiones Tributarias Provinciales, previamente llamadas Comisiones tri-

(9) En Italia, iniciada la década de los noventa se observa un auténtico colapso en el número de reclamaciones pendientes de litigio, que se arrastran de períodos anteriores y que, de facto, habían dado lugar a que la autoridad tributaria hubiera adoptado cíclicamente en épocas previas condonaciones de deuda tributaria.

(10) Reguladas en el D.L. n. 218 de 19 de junio de 1997. Recibido el *avviso di accertamento o avviso di accertamento in rettifica* (equivalente a nuestra liquidación tributaria) el contribuyente puede: prestar su conformidad y por tanto, no impugnar (*acquiescenza*); realizar el *accertamento con adesione* o, por último, impugnar.

Nota: en el sistema de gestión tributaria Italiano, ínsito en el procedimiento de comprobación e investigación tributaria se distingue entre *avviso di accertamento* y *avviso di accertamento in rettifica*. Ambos términos equivalen al término liquidación tributaria. Contienen una verdadera liquidación sobre el presupuesto global del imponible, sin embargo, mientras el primero tiene lugar cuando no existe autoliquidación tributaria, el *avviso di accertamento in rettifica* se emite cuando, tras la comprobación e investigación tributaria, se rectifica la declaración presentada por el contribuyente.

En el supuesto de los impuestos indirectos se utilizaba también el *avviso de liquidazione*, en cuyo caso solo se discutían los aspectos cuantitativos del tributo, (alícuota aplicable, exenciones, etc.). En la actualidad, sin embargo, ya no se utiliza. Sobre estos particulares vid. FANTOZZI, A., *Diritto tributario*, ed. UTET, 1998, págs. 407 y ss.

butarias de I grado y su efecto principal es una reducción de las sanciones imponibles (11).

1.2. *Medidas de corte administrativo*

Autotutela amministrativa (12). Se trata de un instituto de gran rai-gambre en el derecho administrativo, aprobado tardíamente en la legis-lación tributaria italiana (13).

1.3. *Medidas de corte procesal*

Soccombenze o imputación de costas procesales en caso de pérdida del proceso, siempre que así lo decida el juez. Su regulación data de 1992, año en el que se produce la reforma del Contencioso en Italia mediante la aprobación del D.L. n. 546, texto que no entró en vigor hasta el 1 de abril de 1996 (14).

(11) Para un estudio comparado de las dos últimas figuras jurídicas citadas: *accertamento con adesione* y *conciliazione giudiziale* véase FRANSONI, G., "Osservazioni sui rapporti fra conciliazione giudiziale ed accertamento con adesione", *Rass. Tributaria*, 2000, II, pág. 1803 y ss.; asimismo, puede consultarse: MARELLO, E., *L'accertamento con adesione*, ed. Giappichelli, Torino, 2000, págs. 110 y ss., quien analiza las diferencias entre la *autotutela* y el *concordato* y entre la *conciliazione giudiziale* y el *concordato*.

(12) Por todos vid. FICARI, Valerio, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Giuffrè editore, Milano, 1999.

(13) Inicialmente el artículo 68.1 del D.P.R. n. 287 de 27 de marzo de 1992 otorga a la "Administración financiera" la posibilidad de proceder a la anulación total o parcial de los propios actos reconocidos ilegítimos o infundados. Posteriormente, el D.L. 564/1994, art. 2-*quater* (no derogado con posterioridad), de 30 de septiembre, introduce en el ámbito tributario con su propio nombre el instituto de la "Autotutela" de la administración financiera, cuyas normas, sin embargo, no serán operativas hasta la aprobación del Reglamento de 11 de febrero de 1997, n. 37. Éste último enuncia hipótesis típicas de "anullamento" y regula el iter procedimental del poder de autotutela ya definido en el artículo 68 del D.P.R. n. 287/1992. Es de constatar cómo el Reglamento vigente regula tanto la facultad de la Administración financiera de "anular" sus propios actos reconocidos "ilegítimos" (error de persona; de cálculo; error en el presupuesto del impuesto; doble imposición; etc.), así como a la posibilidad de "revocar" sus propios actos cuando éstos sean "inoportunos" (por razones de economicidad de la acción administrativa). Sobre el particular puede consultarse PATRIZI, B., MARINI, G., PATRIZI, G., *Accertamento con adesione, conciliazione e autotutela*, Giuffrè editore, Milano, 1999, págs. 188, 193-194, 205, ... y ss.; - ROSINI, E., "L'autotutela tributaria: un ricorso in opposizione?", *Rass. Tributaria*, 2002, n. 3, págs. 831 y ss.; - ROSSI, P., "Autotutela su atti definitivi: evoluzione della giurisprudenza ed una ipotesi ricostruttiva", *Riv. Diritto Tributario*, n. 5, 2002, págs. 473 y ss.

(14) Con todo, en la práctica la eficacia real de esta institución (prevista en el art. 15 del D.L. 546 citado) solo se ha acusado de manera notoria desde hace dos o tres

Del elenco de instituciones apuntadas, de extraordinario interés a los efectos estudiados, sin duda las que en mayor grado han contribuido a reducir el contencioso en Italia han sido:

- *L'accertamento con adesione*, cuyo análisis cualitativo y cuantitativo constituye el objeto principal del presente trabajo.

- *La autotutela de la administración financiera*.

2. Razones que justifican los instrumentos deflactivos del contencioso

Constituye opinión común, no sólo entre la doctrina administrativa (15) sino también científica tributaria (16), que la adopción de los institutos conciliadores entre el fisco y el contribuyente halla su *ratio legis* en los siguientes motivos:

1.- *La necesidad de reducir la alta tasa de litigiosidad en materia tributaria* a que abocó, en gran medida, la reforma fiscal italiana de 1973, alcanzándose al inicio de la década de los 90 un volumen de expedientes pendientes en las Comisiones Tributarias Provinciales, según datos agregados para toda Italia, del orden de 2.500.000-2.700.000 y, del orden de

204

años a lo sumo, pues con antelación aunque estaba prevista de iure, de facto, apenas se aplicaba.

(15) En este sentido pueden verse las Circulares de la *Agenzia Entrate*: D.C. *Accertamento*, n. 235 de 8 de agosto de 1997, Il Fisco, 1997, págs. 9188 y ss., y n. 65 de fecha 28 de agosto de 2001, que justifican el instituto del *accertamento con adesione* como instrumento deflactivo del contencioso y de celeridad de adquisición por parte del erario de los tributos cedidos.

(16) Entre otros: GIANZUZZI Concettina, "Gli strumenti deflattivi del contenzioso", *La finanza locale*, 2000, I, págs. 421; LUPI, Raffaello, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, III ed. Ed. IPSOA, 2001, págs. 134 y ss.; STIPO Massimo, "L'accertamento con adesione del contribuente ex D. Legs. 19 giugno 1997, n. 218, nel quadro generale delle obbligazioni di diritto pubblico e il problema della natura giuridica", *Rassegna tributaria*, n. 5/1998, pág. 1251; DE MITA, E., "Profili storici e costituzionali delle definizioni transattive in Italia", *Giurisprudenza delle Imposte*, 2000, pág. 470; GRASSI, E., "Le partecipazioni del contribuente al procedimento tributario nell'accertamento con adesione", *Diritto e pratica tributaria*, 1998, pág. 1502; MICCINESI, M. "Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale" in *Commento agli interventi di riforma tributaria*, ed. CEDAM, Milani, 1994, pág. 4; FICARI, V., *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, ob., cit., capítulo V, sobre "Autotutela y deflacion del contencioso", págs. 179 y ss.; PATRIZI Bruno, MARINI Gianluca, PATRIZI Gianluca, *Accertamento con adesione, conciliazione e autotutela*, ed. Giuffrè, 1999, pág. 37; MARELLO, E., *L'accertamento con adesione*, ed. Giappichelli, Torino, 2000, págs. 57 y ss.; VERSIGLIONI, M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, ed. Giuffrè, Milano, 2001, págs. 148 y ss.

250.000 expedientes pendientes en las Comisiones tributarias Regionales o *appelli* (17).

Nota: En Italia han existido tres instancias procesales para agotar el contencioso tributario previo a la *Corte di Cassazione*. A saber: *Commissioni Tributarie Provinciali* anteriormente denominadas *Commissioni tributarie di I grado*; *Commissioni Tributarie Regionali* previamente llamadas *Commissioni tributarie di II grado (appelli)* y *Commissione Tributaria Centrale*. Como hemos señalado previamente la reforma del contencioso en Italia data de 1992, llevada a cabo mediante el D.L. 546 (en vigor desde el 1-4-96). Una de las medidas aprobadas con la reforma fue precisamente la supresión de la *Commissione Tributaria Centrale*, órgano que tendría de tiempo hasta el año 2000 para resolver los expedientes pendientes (18). De manera que hoy sólo existe primer grado y alzada para agotar el Contencioso tributario previo a la casación.

2.- *Incremento de la recaudación*; afirma sutilmente LUPI, R., que perseguir la maximización cuantitativa de la pretensión no es siempre el mejor modo de volver-eficiente la actividad administrativa, pues la administración corre el riesgo de sucumbir delante de los juicios. Los intereses del erario público pueden ser mejor conseguidos con una Administración que se contenta con una pretensión inferior, pero mejor fundada y, por tanto, adquirible con certeza (19).

En efecto, si el contribuyente suscribe el "atto di *accertamento con adesione*" se evita el contencioso y con ello la incerteza de la recaudación que, aún en el caso de ser favorable para la Administración, como norma general, no se hará efectiva sino muchos años después. Por ello, el *accertamento con adesione* es una forma de conseguir ingresos tributarios constantes y efectivos, habida cuenta éstos deberán realizarse en el plazo de veinte días desde la suscripción de dicho acto, sin perjuicio de que quepan fraccionamientos de los importes debidos que deberán hacerse efectivos en un máximo de ocho plazos trimestrales o en un máximo de doce plazos trimestrales si la suma debida supera los 100 millones de li-

(17) Fuente: *Rilevazione generale sullo stato del dipartimento delle entrate. Commissioni Tributarie. Sistema statistico Nazionale, Ministero delle Finanze, Roma. Memorias de los años 1990 a 1994.*

(18) Plazo que desafortunadamente no se ha cumplido pues en la actualidad todavía existe una importante cifra de recursos pendientes de litigio. Aunque oficiosa, la razón que motiva este hecho, es que los Magistrados que resuelven simultanean su trabajo ordinario con la resolución de los expedientes pendientes en la Comisión Central.

(19) *Manuale giuridico Professionale*, ob., cit., págs. 137-138 y del mismo autor: "Prime considerazioni sul nuovo regime del concordato fiscale"; *Rassegna tributaria*, 1997, pág. 794.

ras, siempre que se preste la garantía según art. 38-bis D.P.R. n. 633/1972.

Amén de los fines anteriores, se aducen otras razones de interés que justifican la adopción de los institutos citados. A saber:

- *Accertamento con adesione, conciliazione giudiziale* y autotutela constituyen instrumentos útiles para simplificar la actividad administrativa.

- "Responsabilidad de la Administración tributaria y genérico mejoramiento del instituto diseñado en 1994" (20).

- El concordato comporta también una estabilización de la pretensión tributaria y una limitación de las áreas de impugnación del acto (21).

- Con el *accertamento con adesione* se evita la incerteza y las prolongaciones de la controversia (22).

Lógicamente, estos mecanismos se han construido y desarrollado pensando en un nuevo escenario en el que debe prevalecer la transparencia administrativa asentada en un ambiente presidido por un renovado espíritu de interrelaciones fisco-contribuyente (23). La actividad administrativa, como se ha dicho, no puede ser ejercitada según un esquema rígido preordenado pues, requiere cierto grado de discrecionalidad (24) que debe derivar de una adecuada profesionalidad y un sólido sentido de la responsabilidad (25). El problema, como podrá intuirse es conocer el límite de tales competencias administrativas, debiendo conciliarse tal potestad con un sistema que garantice el principio de capaci-

(20) MARELLO, E., *L'accertamento con adesione*, ob., cit., págs. 61-62.

(21) *Ibidem*, pág. 20-21.

(22) LUPI, R., "Prime considerazioni sul nuovo regime del concordato fiscale"; *Rassegna tributaria*, 1997, pág. 794.

(23) V. GIANLUCA PATRIZI e GABRIELA FERRARA, "La definizioni degli imponibili in contraddittorio e l'Amministrazione finanziaria", *Il Fisco*, 1999, pág. 6488; en parecido sentido, CONSOLAZIO, M.L., "L'accertamento con adesione del contribuente", *Rass. Tributaria*, 1997, pág. 67; y STIPO, M., "L'accertamento con adesione del contribuente...", ob., cit., pág. 1251.

(24) En el bien entendido de que más que de discrecionalidad administrativa, en sentido riguroso habría que hablar de discrecionalidad técnica-valorativa. Véase sobre el particular STIPO, M. "L'accertamento con adesione...", ob., cit., págs. 1256-1257. En general, sobre discrecionalidad administrativa vid., SABINO CASSESE, *Trattato di diritto amministrativo, Diritto amministrativo generale*, tomo I, Milano, 2000, págs. 691 y ss., y, en el ámbito tributario, entre otros, MOSCATELLI, M. T., "Discrezionalità dell'accertamento tributario e tutela del contribuente", *Rassegna tributaria*, 1997, págs. 1107 y ss.

(25) GIANZUZZI Concettina, "Gli strumenti deflattivi del contenzioso", *La finanza locale*, Ob., cit., pág. 421.

dad contributiva del contribuyente (26), toda vez que el principio de reserva del ley constitucionalmente reconocido en el artículo 23 de la Carta Magna italiana (27).

3. L'accertamento con adesione. Concepto: "el concordato", término equivalente a "accertamento con adesione"

Dicho ha sido que "La definición colocada en el pórtico de una disciplina tiene la virtud de guiar los pasos de quien se propone estudiarla, de marcar los límites de su recorrido y de aclarar, en suma, la índole peculiar de los temas sobre los que ha de recaer su atención" (28). Por ello deviene tarea impostergable aclarar los distintos nombres utilizados para definir institutos semejantes y que, avanzamos ya, obedece a una razón de orden netamente político-legislativo, pues ha sido el legislador de la materia el que, dependiendo del tributo regulado y del momento histórico considerado, le ha otorgado uno u otro nombre.

En este sentido afirma BERLIRI (29) que la denominación y regulación de dicho acto es diversa según las distintas leyes tributarias. Así al hecho del "concierto entre la Administración y el contribuyente" para llegar a una valoración coincidente se le ha denominado "**concordato**" [en las Leyes reguladoras de los impuestos directos hasta la Ley de 1956 (30), impuestos de registro, de sucesión (31) y del impuesto general sobre los

207

(26) MARELLO, E., *L'accertamento con adesione*, ob., cit., págs. 20-21; - GRASSI, E., "La partecipazione del contribuente al procedimento tributario nell'accertamento con adesione", *Diritto e prat. Trib.*, 1998, pág. 1506.

(27) Sobre el particular véase el interesante artículo del profesor FEDELE, A., "Rapporti tra nuovi metodi di accertamento e principio di legalità", *Rivista di diritto tributario*, 1995, fasc. 3, marzo, pág. 241-246. Del mismo autor: "Commento all'art. 23 Cost.", in *Commentario alla Costituzione* a cura di G. Branca, Bologna-Roma, 1978; y - "La riserva di legge", in *Trattato di diritto tributario*, diretto da Amatucci, Padova, 1994, I, págs. 157 y ss.

(28) SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero I*, ed. Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, 1977, pág. 19.

(29) *Principios de Derecho Tributario*, traducción por C. Palao Taboada, Vol. III, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1974, pág. 207.

(30) En materia de impuesto directos: Reglamento de 11 de junio de 1907, n. 560, art. 8.

(31) R.D. L. de 7 de agosto de 1936, n. 1936, art. 14.

ingresos (32)]; “**acuerdo**” [tributos locales (33)] y “**adesión del contribuyente**” [impuestos directos a partir de la Ley de 1956 (34)].

Consecuentemente, el D.L. de 19 de junio de 1997 n. 218 reintroduce en el ordenamiento jurídico italiano aquél particular instituto conocido con el término de concordato pero que, ya a partir del Texto único de 1958 en materia de impuestos directos, se define como “*accertamento con adesione*” (35).

Concepto: el *accertamento con adesione* es una figura de naturaleza conciliativa ínsita en el procedimiento de gestión tributaria italiana, por el cual Administración y contribuyente –bien a instancia de oficio, bien a instancia de parte– llegan a un “entente cordiale” sobre la determinación del “débito tributario”, bien sabido que no podrá ser objeto de debate aquellos elementos constitutivos de la deuda sobre los que la administración disponga de pruebas efectivas y ciertas respecto a su volumen y cuantía, ni tampoco sobre la alícuota y elementos esenciales del tributo previstos por ley (36). Tal acuerdo se formaliza por escrito en el denominado “atto di *accertamento con adesione*” firmado por la Administración y suscrito por el contribuyente. La adhesión del sujeto y consiguiente suscripción al *accertamento* comporta, de un la-

(32) D.L. de 27 de diciembre de 1946, art. 15; D.L. de 3 mayo de 1948, n. 799, arts. 16 y 17.

(33) Texto único de la Hacienda Local de 14 de septiembre de 1931, n. 1175, art. 292.

(34) Ley de 5 de enero de 1956, n.1, primero y, posteriormente, Texto Único de los Impuestos Directos de 29 de enero de 1958, art. 34.

(35) Así, RUSSO, P., *Manuale de Diritto Tributario, parte generale*, ed. Giuffrè, 2002, pág. 322. En el mismo sentido TESAURO, F., *Manuale de Diritto Tributario*, ed. Utet, Torino, 2000, pág. 212, nota n. 85; DE MITA, E., “Profili storici ...”, ob., cit., pág. 473; FERLAZZO NATOLI, L e FUSCONI V., *Guida al nuovo concordato fiscale*, ed. Cosa & come, Giuffrè editore, Milano, 1998, pág. XIII. Afirma GRASSI, E., “La partecipazione del contribuyente al procedimiento ...”, ob., cit., pág. 1494, que la supresión de la palabra “concordato” y la nueva disciplina dada a la adhesión del contribuyente fueron justificadas con la oportunidad de excluir que la determinación del *imponibile* pudiera formar objeto de una transacción entre el fisco y el contribuyente”. Vid. asimismo, GIANNINI, A. D., *Istituzioni di diritto tributario*, ed. Giuffrè, 1948, págs. 149 y ss.

(36) Posición mantenida por la Administración Financiera italiana en línea con la Circular 235/E del *Departamento della Entrate, Direzione Centrale*, apartado 1, in fine, que afirma: “La falta de previsión normativa de los parámetros que informan el *accertamento con adesione* y la ampliación del ámbito de aplicación del instituto no deben inducir a retener que todas las especies, también aquéllas en las cuales la existencia de la obligación tributaria es determinable sobre la base de elementos ciertos, deben formar objeto de transacción con el contribuyente”. Nota: Éste, nos consta es el criterio que se hace valer en los *Uffici unici delle Entrate* con sede en Roma, así como por el Departamento que gestiona “L'accertamento con adesione” en la *Delegazione Regionale della Regione del Lazio, Agenzia della Entrate*.

do, la reducción hasta un cuarto del mínimo de la sanción que en su caso hubiere correspondido y, de otro, la imposibilidad de impugnación, de manera que, si el contribuyente perfecciona el acto mediante el ingreso de la deuda convenida, el "atto di accertamento con adesione" deviene eficaz, poniendo fin al procedimiento, no cabiendo recurso ulterior sobre su contenido; contenido que deberá respetar también la Administración, quien no podrá modificar el atto di accertamento salvo casos excepcionales tasados en la norma (37).

4. Regulación vigente y antecedentes legales del instituto del "accertamento con adesione"

La regulación vigente del *accertamento con adesione* se halla contemplada en los siguientes textos jurídicos. A saber:

- Ley 23-12-1996, cuyo artículo 3, párrafo 120, delega en el Gobierno la revisión orgánica del instituto del *accertamento con adesione* a través de uno o más decretos legislativos.

- R.D. 218/1997 de 19 de junio, compuesto de 16 artículos subdivididos en tres capítulos y 4 normas complementarias. El primer capítulo regula el objeto y efectos del *accertamento con adesione*; el segundo recoge los aspectos procedimentales del instituto a los efectos de los impuestos directos e IVA, mientras que el tercer capítulo prevé el procedimiento para la definición del *accertamento con adesione* en el resto de impuestos indirectos. Los artículos 14 y 15 están dedicados a las disciplinas de la "conciliazione giudiziale" y "acquiescenza" u omisión de impugnación de la liquidación. El último artículo recoge normas de carácter transitorio.

Respecto al régimen de sanciones son destacables:

- Decreto legislativo de 30 de marzo de 2000, n. 99, en materia de sanciones administrativas tributarias.

- Ley 25-6-1999, n. 205 sobre materia sancionadora penal

- Decreto legislativo n. 74 de 10 de marzo de 2000, en materia de penas previstas para los nuevos delitos tributarios.

Para la aplicación y desarrollo de los textos citados han sido emitidas las siguientes Circulares:

- **Circular n. 235/E de fecha 8 de agosto de 1997**, emitida por el "Dipartimento delle Entrate, Direzione Centrale" (in "il fisco", n. 31/1997, pág. 9188), explicativa de las disposiciones contenidas en el D.L. 218/1997. Establece instrucciones operativas precisas para que la administración tributaria y los contribuyentes puedan realizar una correcta aplicación de la institución (38).

(37) Supuestos específicos que tendremos ocasión de analizar cuando estudiemos los efectos del concordato.

(38) Para mayor información sobre esta circular puede verse MENOTTI GATTO, "Concordato conviene", Il Fisco, 1998, vol. II, n° 10, pág. 3248.

- Circular n. 309 de 9 de diciembre de 1997 del *Ministero delle Finanze* sobre disposiciones aplicables en materia de *accertamento con adesione* para los impuestos indirectos e IVA.

- Circular 203/E del *Ministero delle Finanze* de 20 de octubre de 1999, que contiene las instrucciones necesarias para aplicar el concordato a los *accertamenti sulla base dei parametri*.

- Circular n. 65 de 28 de junio de 2001 (*Agenzia Entrate: D.C. Accertamento*), *Accertamento con adesione*. Desarrollo de aspectos concernientes a la gestión procedimental.

En materia de sanciones:

- Circular n. 180 de 10 de julio de 1998 respecto a las disposiciones generales en materia de sanciones administrativas por la violación de normas tributarias.

- Circular n. 23 de 25 de enero de 1999 sobre reforma de las sanciones tributarias no penales en materia de impuestos directos e IVA.

- Circular n. 138 de 5 de julio de 2000 sobre las modificaciones aportadas por el Decreto legislativo de 30 de marzo del 2000 en materia de sanciones administrativas tributarias.

- *Antecedentes*

210

En línea con las afirmaciones precedentes, lejos de ser una institución novedosa en el ordenamiento tributario italiano, el *accertamento con adesione* trae causa del denominado "*CONCORDATO*", instituto legislado ya desde finales del siglo XIX y principios del XX, completamente desarrollado a mediados de este último (Texto Único de Impuestos Directos de 1958). Con la reforma tributaria de 1973 el mismo sería prácticamente abolido (39), estableciéndose en su lugar un sistema basado en el método analítico para la determinación de la deuda tributaria completamente apegostrado a las cifras resultantes de los estados contables. No será hasta 1994 cuando se produce la vuelta al pasado; la vuelta a la figura del concordato, desde 1958 denominada -a efectos de la imposición directa- "*accertamento con adesione*" si bien con un ámbito de aplicación más restringido al previsto entonces. Por fin, en 1997 se desarrolla mediante Decreto Legislativo n. 218 la previsión legislativa ordenada en la Ley de 23-12-1996, ampliando el campo de aplicación objetivo y subjetivo, al tiempo que se trataron de superar algunos problemas interpretativos y operativos que, de *facto*, habían impedido a la Administración fi-

(39) Inicialmente permaneció en vigor a efectos de algunos impuestos indirectos (registro, sucesiones, etc.); sin embargo, posteriormente también fue suprimido en tales sectores.

nanciera aplicar concretamente el instituto del *accertamento con adesione* (40).

Veamos con algo más de detalle el *iter* legislativo sufrido por la institución analizada.

4.1. *Originariamente*, la posibilidad de llegar a un acuerdo entre el fisco y el contribuyente sobre el *quantum debeatur* se previó a los efectos impositivos siguientes:

- Impuesto sobre la riqueza mobiliaria, desarrollado por el reglamento de 11 de julio de 1907, n. 509, artículo 81.
- Impuesto sobre los fabricantes; Ley de 6 de junio de 1877, n. 3684
- Impuesto de registro; R.D. de 7 de agosto de 1936, n. 1639
- El instituto del concordato se hizo igualmente extensivo tanto los impuestos que gravan los rendimientos en imposición directa (*imposte sui redditi*: artículo 81 del reglamento n. 506/1907), como a los impuestos indirectos (art. 41 R.D. N. 3269/23 y art. 77 RD. 3270/23).

4.2. A mediados del siglo XX – en parte, como se ha dicho (41), motivado por el interés manifestado por la doctrina (42) – el *Texto*

(40) Sobre el particular vid. FABBIANI, F., e SALVATORE CAZZELLA, F., *Le alternative al processo tributario*, ed. Theorema, 1999, págs. 373-377; - BERSANI, G., "Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale: effetti penali sostanziali e processuali", Riv. Dir. Penale, 1998, vol. II, pág. 1057; CONSOLAZIO, M. L., "L'accertamento con adesione del contribuente", ob., cit., págs. 68 y ss.; FERLAZZO NATOLI, L. e FUSCONI, V., *Guida al nuovo concordato fiscale*, ed. Cosa & come, Milano, 1998, págs. XII y ss.; - GIANZUZZI Concettina, "Gli strumenti deflattivi del contenzioso", *La finanza locale*, ob., cit., pág. 423. Para un estudio más desarrollado de la cuestión puede consultarse FERRI, F., "L'accertamento con adesione del contribuente: evoluzione storica", Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin., 2000, págs. 665 y ss.; DE MITA, E. "Profili storici e costituzionali delle definizioni ...", ob., cit., pág. 469; MARELLO, E., *L'accertamento con adesione*, obra citada, VERSIGLIONI, M., *Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, obra también citada.

(41) BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario*, ob., cit., pág. 209.

(42) El atractivo e interés de la misma se hace patente a través del importante número de escritos previos y posteriores referentes al concordato tributario. Son de mentar en este sentido, entre otros, INGROSSO, "Sul contenuto giuridico del concordato tributario", in Foro italiano, 1939, pág. 1538; BERLIRI, "Appunti sul concordato tributario", in "Tributi", 1937, págs. 71 y ss.; BRUNELLI, "Sulla natura del concordato tributario", Riv. Dir. Pubbl., 1936, II, págs. 15 y ss.; COCIVIERA, *Il concordato tributario*, Milano, 1948; -GRIZIOTTI, "Natura ed effetti dell'accertamento e del concordato tributario, Impugnabilità e termini", Riv. Dir. Fin., 1938, pág. 238; - MAFFEZZONI, "Alcune riflessioni sul concordato tributario", Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin., 1941, I, pág. 254; - PUGLIESE, "La natura del concordato tributario", in Foro Lomb., 1934, I, pág. 379 y ss.; CARNELUTTI, "Note sull'accertamento negoziale", Riv. Dir. Proc. Civ., 1940, I, pág. 3 y ss.; FURNO, *Accertamento convenzionale e confessione stragiudiziale*, Firen-

Único de impuestos directos de 1958 contiene una regulación detallada del instituto del concordato, denominado ya en este texto como *-accertamento con adesione-* que incluye el concepto, contenido y efectos de la figura analizada. En particular, el artículo 34 del texto único citado establece que el imponible puede ser definido con adhesión del contribuyente mediante la redacción de un acto escrito del que se queda copia el contribuyente, acto que, bajo pena de nulidad debe ser fechado y suscrito por el representante de la Oficina tributaria y por el contribuyente (o su representante), indicando las fuentes productivas y elementos con base a los cuales se determina el imponible (43).

Merecen ser destacadas como características más relevantes de la legislación analizada, las siguientes:

- Mediante el *accertamento con adesione* se puede fijar una base imponible distinta a la prevista en la propuesta.

- Momento: tanto antes como después de la notificación del *avviso di accertamento* (liquidación) e incluso también en las Comisiones tributarias (no sólo en I grado).

- Efectos: no se puede recurrir una vez se ha suscrito el acto de adhesión, debiendo –el mismo– ser firmado por ambas partes. No obstante ello, caso de aparecer nuevos elementos sobrevenidos imposibles de conocer con anterioridad, la oficina podrá realizar comprobaciones integrativas o modificativas.

- También como efecto derivado del “atto di adesión” hay que dejar constancia de que la adhesión del contribuyente previa a la intervención de la decisión de la Comisión Tributaria de I grado comporta la reducción de sanciones por declaraciones omitidas, infieles o incompletas.

4.3. Con posterioridad en el tiempo, entrada ya la *década de los setenta*, tiene lugar una reforma tributaria de gran calado. En el campo de la imposición directa el instituto de concordato fue suprimido (*reforma 71-73*) permaneciendo en vigor para la definición del imponible a los efectos de los impuestos indirectos (registro, sucesiones, etc.), siendo con posterioridad igualmente abolido en tales sectores (44).

ze, 1948. En épocas recientes, vuelven sobre estas cuestiones: FERRI, F., “L'accertamento con adesione del contribuente...”, ob., cit., págs. 684 y ss.; DE MITA, E., “Profili storici e costituzionali delle...”, ob., cit., págs. 472 y ss.; VERSIGLIONI, M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario*; ob., cit., págs. 49 y ss.

(43) Vid. DE MITA, E., “Profili storici e costituzionali delle...”, ob., cit., págs. 472 y ss.

(44) Afirma BERSANI, G., “*Accertamento con adesione...*”, ob., cit., pág. 1057, que el instituto del concordato se reinstaura en 1994 a causa de una siempre mayor exigencia de “caja” por parte del erario.

La nueva regulación cambió radicalmente los principios generales en materia de determinación de los rendimientos de la empresa y del trabajo autónomo, habida cuenta la exigencia impuesta por el legislador de llevar contabilidad, vinculando así la propuesta de la Administración a un método analítico sobre bases documentales, reafirmando el valor probatorio del balance y de las escrituras contables, regularmente llevadas (45). Se instaura en línea con lo expuesto, un sistema de "ascertamiento analítico" incompatible con el concordato, que se prolongará en el tiempo durante veinte años aproximadamente y que generó en la práctica importantes efectos adversos complicando la gestión tributaria y las relaciones entre el fisco y el contribuyente a causa de los "mayores requerimientos formales que venían impuestos para contener el fenómeno evasivo" (46).

4.4. En épocas recientes -1994- el legislador italiano reintroduce el concordato tributario mediante el *Decreto Legge 564/1994*, convertido posteriormente - con modificaciones - en *Ley n. 656, de 30 de noviembre de 1994* (47). Sin embargo, esta vez, la disciplina del concordato, a diferencia de la normativa de 1958, contendrá -en líneas generales- un campo de aplicación más restringido (48).

(45) Que sólo en casos excepcionales, cuando no era posible, por insuficiencia o no llevanza de escrituras contables era posible el "ascertamiento inductivo". FABBIANI, F., SALVATORE CAZZELLA, F., *Le alternative al processo tributario*, ob., cit., pág. 374. Desde el punto de vista histórico y político, a finales de los años 60, en el mismo momento en que Italia aprobaba una reforma tributaria general, con la ley tributaria más importante de nuestra joven democracia (*una riforma tutta all'insegna della semplificazione e delle efficienza*), nuestro País, diferenciándose de otras democracias occidentales suprimía el concordato. Así, DE MITA, E., "Profili storici e costituzionali ..."; ob., cit., pág. 469, para quien la principal razón por la que se abolió el concordato fue por atentar contra el principio constitucional de legalidad.

(46) FABBIANI, F., SALVATORE CAZZELLA, F., *Le alternative al processo tributario*, ob., cit., pág. 374.

(47) El elenco de normativa legislada en esta época puede consultarse en DE GREGORIO, M. G. "Brevi note sui nuovi istituti dell'ascertamento con adesione e della definizione delle controversie tributarie", *Rassegna Mensile delle Imposte*, 1994, n. 11-12, págs. 979 y ss.

(48) Sobre la reincorporación de esta figura en la legislación tributaria italiana existe una significada y nutrida doctrina científica, entre la que reseñamos los siguientes autores y trabajos:

CAPOLUPO S., "Il regime transitorio", *Il fisco*, 1995, págs. 9894; FALSITTA, G., "Condono o concordato, questo è il problema", *Il fisco*, Vol. IV, págs. 9543 y ss.;- GALEOTTI FLORI, M., "Ascertainment con adesione, autotutela e conciliazione quali for-

La Ley n. 656, de 30 de noviembre de 1994 reguló los siguientes institutos:

- *Accertamento con adesione* del contribuyente a los fines del Impuesto sobre la renta e IVA (Art. 2-bis): *accertamento con adesione a regime*
- *Accertamento con adesione* con relación a los impuestos indirectos (art. 2-ter)
- *Accertamento con adesione del contribuente* para los años progresivos, también llamado "*concordato di massa*" (art. 3)
- *Conciliazione giudiziale* (art. 2-sexies)
- *Autotutela amministrativa* (art. 2-quater).

Sin duda, la institución central en materia de concordato es la contemplada en el artículo 2-bis, cuyas líneas más sobresalientes se concretan acto seguido:

- Mientras que el concordato regulado en 1958 se aplicaba a todas las categorías de rentas, la vigente afecta sólo a rentas de la empresa y del trabajo autónomo (profesionales).

- Con relación al *objeto* del *accertamento con adesione*, también se produce una restricción, pues a diferencia de la anterior regulación en la que el objeto se extendía a la determinación cuantitativa del presupuesto imponible (*quantum*), la actual establece que "la definición tiene por objeto la existencia, la estimación, la afectación e imputación al período impositivo de los componentes positivos y negativos ..." Es decir, tales componentes positivos y negativos (ingresos, gastos y otros) para tener relevancia fiscal debían de gozar de existencia cierta, ser determinables de modo objetivo (*stima*) (49); pertenecer o ser inherentes a la actividad de la empresa o profesión y finalmente ser imputables al período impo-

me di accertamento che conseguono alle attività concorrenti dei due soggetti del rapporto tributario", Il fisco, 1995, II, págs. 3085 y ss.; - GALLO, Franco, "Ancora sul neoconcordato e sulla conciliazione giudiziale", Rassegna tributaria, vol. II, págs. 1483 y ss.; - "La Reintroduzione del concordato tra velleità e scorciatoie", Rassegna tributaria, 1994, págs. 1205 y ss.; LA ROSA, S., "Concordato, conciliazione e flessibilità dell'amministrazione finanziaria", Diritto e Pratica tributaria, 1995, vol 1, 2, págs. 1089 y ss.; LUPI, R., "Le crepe del nuovo concordato: anatomia di un'occasione perduta", Rassegna tributaria, 1994, II, págs. 1859 y ss.; MOSCHETTI, Francesco, "Le possibilità di accordo tra Amministrazione finanziaria e contribuente nell'ordinamento italiano", Il Fisco, 1995, págs. 5331 y ss.; CONSOLAZIO, M. L., "L'accertamento con adesione del contribuente", ob., cit., págs. 69 y ss.

(49) Obsérvese que mientras el requisito de la existencia cierta se predica en sentido absoluto (un componente existe o no existe), la determinación objetiva debe ser interpretada en sentido más elástico, ya que puede recavarse también por elementos presuntivos. En este sentido PATRIZI, B., MARINI, G., PATRIZI, G., *Accertamento con adesione*, ob., cit., pág. 29, autores que realizan comentario completo sobre cada uno de los cuatro elementos citados (*esistenza, stima, inherenza e competenza*) págs. 27 y ss.

sitivo según criterio de *competenza* [equivalente a un sistema de imputación contable de correlación de ingresos y gastos (50)]. De manera que el concordato solo puede versar sobre cualquiera de estos aspectos.

- Efectos del *concordato a regime*: (51) 1) el contribuyente no puede impugnar el resultado derivado del *atto di adesione*; 2) la Administración financiera no puede integrar o modificar el resultado relativo a la actividad de empresa o profesión definido con *adesione del contribuente*; 3) las sanciones administrativas aplicables se reducen a un cuarto del mínimo aplicable; 4) el acto no tiene relevancia a fines penales, ni tampoco a fines extratributarios.

Amén de la regulación del *accertamento con adesione a regime* a que nos acabamos de referir, la Ley n. 656 citada, artículo 3 contempla la figura de un concordato *sui generis* denominado "**concordato di massa**", consistente en una propuesta unilateral de la Administración financiera realizada a posteriori del *avviso di accertamento* con efectos para los años progresivos. Los fines perseguidos por el legislador con la tipificación de esta figura conciliativa, claramente inclinados hacia un incremento de los ingresos tributarios, llevó a asemejar dicho instituto a una especie de condonación fiscal, equivalente a las previstas legalmente en años anteriores (52).

Las principales características que definen el *concordato di massa* versus el *accertamento con adesione a regime*, pueden resumirse como sigue (53):

(50) Los gastos se imputarán al ejercicio impositivo en el cual se logran los correspondientes ingresos, bien sabido que la legislación establece como requisito para la aplicación del principio de competencia que los ingresos, gastos y otros componentes tengan existencia cierta y sean determinables de modo objetivo respecto a su cuantía (art. 75, párrafo 1, T.U.I.R.). Caso de no cumplirse deberán imputarse al período en el que se adquieran las características de certeza y determinación efectiva. Vid. también nota anterior.

(51) Así el artículo 2-bis, párrafo 5, Ley 656/1994. Al respecto puede consultarse, entre otros, MOGOROVICH, S, GALLOVICH, I., *Manuale del difensore tributario*, ed. Maggioli, 1997, pág. 371.

(52) Entre otros, STEFANO CARMINI, "L'efficacia scriminante del "concordato di massa": meritevolezza morale ed esigenze di gettito", *Bolletino tributario*, 1999, III, págs. 1721.

(53) STEFANO CARMINI, "L'efficacia scriminante del "concordato di massa": meritevolezza morale ed esigenze di gettito", *Bolletino tributario*, 1999, III, págs. 1720 y ss.; - PATRIZI, MAURICI, PATRIZI, *Accertamento con adesione*, ob., cit., págs. 20 y 22; LOVECCHIO, L., "L'accertamento con adesione per gli anni pregressi: note applicative", *Bolletino tributario*, 13, 1995, págs. 967 y ss.; PATRIZI, G., FERRAZZA, G., "La definizione degli imponibili in contraddittorio ...", ob., cit., págs. 6488-89.

	CONCORDATO DI MASSA	ACCERTAMENTO CON ADESIONE A REGIME (A.A.R.)
INICIO DEL PROCEDIMIENTO	La activación del <i>concordato di massa</i> solo puede ser propuesta por impulso de la Administración financiera	La activación del A.A.R. realizarse a impulso de la parte o de oficio
PROCEDIMIENTO	Consistía en un acto unilateral de la Administración, respecto al cual el sujeto pasivo solo podría aceptar o rechazar	En el acto de rectificación participan tanto la Administración como el contribuyente a través de un <i>proc. Contrattorio</i> , lo que significa la existencia de presencia activa de la parte.
FASE DEL CONTRADDITTORIO	No existe fase del <i>contraddittorio</i> . El contribuyente no puede contestar ni debatir la propuesta de rectificación del <i>accertamento</i> realizada por el oficio financiero competente	El contribuyente participa activamente en la rectificación del acto, manifestando su adhesión a dicha rectificación mediante la suscripción de <i>atto di accertamento</i> , firmado también por la Administración
PAGO	Si el sujeto pasivo acepta la propuesta del oficio debe efectuar directamente el pago de los importes indicados en la misma y, posteriormente, sin procedimiento contradictorio, enviar la propuesta a la administración competente debidamente suscrita junto a la justificación del pago realizado (factura)	Primero existe el procedimiento contradictorio entre las partes y tras firmarse el <i>atto di adesione</i> tanto por la administración como por la parte, existe un breve plazo para hacer efectivo el pago (20 días)
MODALIDAD DE PAGO	Cabía el fraccionamiento del pago	El pago de la suma debida debía realizarse de una sola vez. No cabían fraccionamientos
INTERESES Y SANCIONES	Reducción de 1/8 de las sanciones y exclusión del pago de intereses	Reducción de 1/4 de las sanciones

Por último, la *regulación vigente* del instituto del *accertamento con adesione* trae causa de la Ley n. 662 de 23 de diciembre de 1996, cuyo art. 3, párrafo 120 delega en el gobierno la facultad de dictar –en el plazo de seis meses desde la entrada en vigor de la presente ley– uno o más decretos legislativos para regular dicho instituto, así como la *conciliazione giudiziale*. Delegación que se ha materializado en el D.L. n. 218 de 19 de junio de 1997, texto que procura solventar los problemas de interpretación y operativos de la legislación anterior, introduciendo –asimismo– la figura de la *acquiescenza* (art. 15).

El citado D.L. 218 cuya entrada en vigor se produjo el día uno de agosto del mismo año, deroga los artículos 2-bis y 2-ter del D.L. 564 de 1994, toda vez que las disposiciones previstas en los reglamentos de desarrollo, en tanto sean incompatibles con la legislación vigente. Pierde vigencia, asimismo, el denominado *concordato di massa*.

5. Naturaleza jurídica del accertamento con adesione

De delicadísima (debatida y controvertida) ha sido tildada la cuestión de la naturaleza jurídica del instituto concordatario (54). Ya desde las primeras normas jurídicas que regularon la cuestión se suscitó un caluroso debate entre la doctrina científica respecto a la determinación de la naturaleza jurídica de esta figura *sui generis*.

Prescindiendo de un análisis completo y exhaustivo de la cuestión (55), mas, sin renunciar a realizar una exposición sintética de la misma, cabe afirmar, en línea con lo expuesto por la generalidad de la doctrina (56), que a lo largo de la historia del instituto concordatario se han verificado dos opiniones enfrentadas al respecto. A saber:

(54) STIPO, M., "L'accertamento con adesione...", ob. cit., pág. 1258.

(55) Que excedería con creces del objeto del presente trabajo. Un estudio completo y fundamentado de la cuestión puede verse en VERSIGLIONI, M., *Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, ob. cit., Capítulo IV.

(56) Entre otros: FANTOZZI, A., *Manuale di Diritto Tributario*, versión provisional de la tercera edición, ed. UTET, 2002; DE MITA, E., "Profili storici e costituzionali ...", ob. cit., pág. 473; -GRASSI, E., "Le partecipazione del contribuente...", ob. cit., págs. 1496 y ss.; - FERRI, F., "L'accertamento con adesione...", ob. cit., págs. 678 a 684 y 690 a 700; - FERLAZZO NATOLI, L. e SERRANO, V., "Il nuovo concordato tributario dopo...", ob. cit., pág. 3726; - MICCINESI, M., "Accertamento con adesione...", ob. cit., págs. 2 y ss.; RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, ob. cit., págs. 324 y ss.; PATRIZI, B., MARINI, G., y PATRIZI, G., *Accertamento con adesione...*, ob. cit., págs. 37-38; - LUPI, R., *Manuale giuridico...*, ob. cit., págs. 138-139, ...; - STIPO, M., "L'accertamento con adesione...", ob. cit., pág. 1258.

- 1.- El concordato como un acto unilateral de la administración
- 2.- El concordato como un acto bilateral: contrato transaccional
- 3.- Nueva teoría: el concordato como un acuerdo de derecho público (57).

1.- Existe una antigua y muy significada doctrina tributarista italiana que considera el concordato como un **acto unilateral de la Administración** al que el contribuyente presta su consentimiento. Exponente principal de la susodicha tesis fue GIANNINI (58), del cual se hicieron eco un importante número de autores (59), así como el propio texto legal de mediados del siglo XX (Texto Único de Impuestos Directos de 1958), cuyo artículo 34 sustituyó el término concordato por el de adhesión del contribuyente a la liquidación.

Concepción que ha gozado, asimismo, del favor tanto de la *Commissione Centrale Tributaria* (60) como por parte de la *Corte Suprema di Cassazione* (61), toda vez que de la *Assonime*, la cual en circular fechada el 19 de enero de 1998 mantiene que el concordato no es un acto ni negocial, ni transactivo, sino un acto unilateral de la Administración emanado en el ejercicio de una típica potestad pública (62).

(57) En fechas recientes el profesor GALLO, F., ha publicado un interesante artículo sobre el particular defendiendo que el *accertamento con adesione* tiene la naturaleza de "acuerdo de derecho público", refutando, asimismo, las dos tesis anteriores: "La natura giuridica dell'accertamento con adesione", *Rivista di diritto tributario*, n. 5, 2002, págs. 425 y ss. En esta línea pueden verse los trabajos previos de: -STIPO, M., "L'accertamento...", ob. cit., págs. 1230 y ss.; VERSIGLIONI, M., *Contributo allo studio...*, ob. cit., págs. 420 y ss.; MICCINESI, M., "Accertamento con adesione ...", ob. cit., págs. 1 y ss.

(58) GIANNINI, A.D., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, pág. 262, doctrina que mantiene posteriormente en su conocido libro *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1965, págs. 149 y ss.

(59) INGROSSO, "Sul contenuto giuridico ..."; ob., cit., pág. 1538; COCIVIERA, *Il concordato tributario*, Milano, 1948, págs. 25 y ss.; GRIZIOTTI, "Natura ed effetti dell'accertamento e del concordato", *Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin.*, 1938, II, pág. 238; PUGLIESE, M., *Corso di diritto e procedura tributaria. L'obbligazione tributaria*, Padova, 1937, págs. 189 y ss; etc.

(60) Comm Centr. 16 nov. 1976, n. 13232 in "Comm. Tributi", 1976, I, pág. 74; Comm. Centr. 23 maggio 1983, n. 952, in "Foro It.", Rep. 1983, voce *Tributi in genere*, n. 477, citadas por STIPO, M., "L'accertamento...", ob., cit., pág. 1260.

(61) S. 10 marzo 1975, n. 883 in *Boll. Trib.*, 1975, pág. 1460; Cass. 8 feb. 1978, n. 595, in "Riv. Fisc.", 1978, pág. 1241.

(62) Vid. FERLAZZO NATOLI, L. e SERRANO, V., "Il nuovo concordato tributario dopo...", ob., cit., pág. 3727.

El grueso de esta tesis recae en el hecho de la disparidad de posiciones que adoptan la administración y el contribuyente, de manera que, el concordato, no es sino un acto adoptado unilateralmente por la primera, siendo la colaboración del contribuyente fundamental para el perfeccionamiento del procedimiento, pero no indispensable para la cuantificación de la pretensión tributaria, que puede venir determinada solo por parte de la Administración. Siendo tal el sustrato común que subyace en la mencionada teoría, los autores que en la actualidad la defienden, mantienen, no obstante, diversas posturas en orden a su justificación (63): algunos lo reconducen expresamente al más amplio o "general" poder de revisión por parte de la Administración (S. LA ROSA); otros tienden a incluirlo como la verificación de un hecho (apreciación del conjunto de la base imponible, MICCINESI) o bien, la aclaración de un cambio voluntario de informaciones entre el contribuyente y la Administración financiera (MARELLO, E).

2.- *El concordato como un acto bilateral: contrato transaccional*

Consiste en la doctrina conocida como tesis contractual, la cual asimila el concordato tributario a un negocio transaccional habida cuenta en el mismo se encuentran todos los elementos del contrato de transacción (regulado en el artículo 1965 del Código Civil italiano). Se parte de la base de una paridad de posiciones que considera en pie de igualdad al contribuyente y a la Administración.

Esta concepción posee origen antiguo, pues la introducción legislativa del concordato tributario se produce, recuérdese, con antelación a la primera guerra mundial, con gran raigambre en épocas postreras en los ámbitos: legislativo (64), doctrinal (65) y jurisprudencial [*Commissione Centrale Tributaria* (66)].

21

(63) Seguimos en este punto a FANTOZZI, A., *Manuale di Diritto Tributario*, versión provisional de la tercera edición, citado.

(64) Véase el apartado 4.1 de este trabajo donde se exponen los primeros antecedentes legales del instituto concordatario.

(65) El principal exponente de esta tesis es CARNELUTTI, "Contratto e diritto pubblico", in Riv. Dir. Pubbl. 1929, I, pág. 665; Entre los primeros autores que defienden esta tesis son de mentar: QUARTA, *Commentario all'imposta di ricchezza mobile*, II edizione, Milano, 1902, págs. 482 y ss.; UCKMAR, A., *La legge del registro*, Padova, 1928, págs. 519 y ss.; VANONI, *Lezioni di diritto finanziario e scienza delle finanze*, Roma, 1934, págs. 428 y ss.; ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1942, págs. 178 y ss. (citados en FANTOZZI, A., *Manuale di Diritto Tributario*, versión provisional de la tercera edición).

(66) Comm. Centr. 26 maggio 1928, in "Giur. Imp. Dir.", 1929, pág. 156; 17 feb. 1934, in "Giur. Imp. Dir.", 1945, n. 48, pág. 202.

El principal escollo con el que se enfrenta esta teoría es, sin lugar a dudas, el principio general de Derecho financiero sobre la indisponibilidad del crédito tributario. Profundo convencido de esta tesis es, no obstante, el profesor RUSSO, P. (67) quien argumenta importantes consideraciones en orden a su defensa, entre las que se halla una de fuerte peso jurídico, mantenida también por otros autores defensores de esta tesis, cual es que el contrato de *accertamento con adesione* se perfecciona en el momento en el cual el contribuyente realiza efectivamente la prestación debida. No depende, por tanto, únicamente de la voluntad unilateral de la administración.

3.- Posición intermedia (68)

Por último, cabe hacer referencia a una postura intermedia inspirada en los cambios surgidos en el ámbito de la disciplina del procedimiento administrativo para acceder a un esquema bilateral (69). En definitiva, se trata de reconducir la cuestión al esquema dogmático del “**acuerdo administrativo**”, observando en el *accertamento con adesione*, por una parte un contrato publicístico, con función de vehículo, y también por otra parte un con-

(67) RUSSO, P., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, ob., cit., pág. 325, afirma que existe más de un argumento a favor de la tesis de la transacción: 1. En el plano formal, el *accertamento con adesione* desemboca en la redacción de un acto unitario y bilateral en cuanto es firmado por ambas partes *del rapporto impositivo*; 2.- Respecto a los efectos del *accertamento con adesione*, uno de ellos es la prohibición por parte de la administración financiera de proceder a modificar o integrar el acuerdo, salvo circunstancias especiales; 3.- Lo acordado mediante concordato se perfecciona con el pago de la suma debida por parte del contribuyente. 4. En definitiva, en el *accertamento con adesione* existe una recíproca concesión de las partes en presencia de una *res dubia*, que es la connotación esencial y típica de los acuerdos transativos.

(68) Citada en FANTOZZI, A., *Manuale di Diritto Tributario*, versión provisional..., ob., cit.

(69) STIPO, M., “L'accertamento con adesione...”, ob., cit., págs.1231 y ss, catedrático de Derecho administrativo y estudioso de los acuerdos en derecho administrativo, denuncia el hecho de que el consenso que se crea entre los privados y la Administración pública no se compagina con los esquemas mentales y las categorías sistemáticas tradicionales de la ciencia *giuspublicistica*. Por ello no es ciertamente posible cerrarse a los esquemas dogmáticos de las nuevas formas de ejercicio del poder público, propias de un estado democrático fundado sobre el principio de la soberanía popular. Corresponsabilizar a los ciudadanos en las relaciones administración pública-privados conduce a una más sólida implantación de la “democracia administrativa” y a la creación de un nuevos derechos fundamentales para el ciudadano en sus relaciones con la Administración pública (p. 1233-1234).

tenido privatístico, con connotación transactiva (70). Según esta teoría, desde la óptica bilateral, hay que atribuir el justo peso al “consenso del contribuyente”, pero sin olvidar que la función del instituto es la de llegar a una más realista determinación de la base imponible y cuyos efectos dependen exclusivamente de la ley y no de la voluntad de las partes (habida cuenta la indisponibilidad de la obligación tributaria) (71).

6. Régimen jurídico del “accertamento con adesione” a los efectos de los Impuestos directos e IVA

Los principios fundamentales de la nueva regulación del concordato tributario se contienen en la citada Ley de 23 de diciembre de 1996 (art. 3, párrafo 120), desarrollados por D.L. n. 218 de 19 de junio de 1997, toda vez que en la Circular n. 235/E de 8 de agosto de 1997, en la cual se detalla pormenorizadamente el régimen jurídico del *accertamento con adesione* y de la *conciliazione giudiziale*. Es importante reseñar, asimismo, la importante modificación producida en el año 2000 (Decreto legislativo de 10 de marzo, n. 74) sobre el régimen sancionador penal aplicable a los sujetos pasivos que opten por el concordato tributario (72).

6.1. *Ámbito subjetivo*

Con total seguridad, la innovación más importante operada en la nueva normativa reguladora del concordato es la extraordinaria amplitud de su ámbito de aplicación tanto subjetivo como objetivo. Contrariamente a la regulación previa (L. n. 656/1994) aplicable únicamente a los rendimientos empresariales y de trabajo autónomo (profesionales), la actual figura no contiene limitación alguna, siendo, por ende de aplicación a todos los contribuyentes y a todas las categorías de rentas. En este sentido y de manera sintética podemos establecer la siguiente relación:

221

(70) Ésta es, en síntesis, la tesis mantenida por VERSIGLIONI, M., *Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, ob., cit., págs. 420 y ss.

(71) En este sentido puede verse la tesis defendida por GALLO, F., “La natura giuridica dell'accertamento ...”, ob., cit., pág. 433, para quien el *accertamento con adesione* es un instituto encuadrable entre los actos consensuales bilaterales no contractuales, no reconducibles ni a la actividad del derecho privado, ni a aquella actividad normativa y autoritaria de la administración financiera. Y ello porque la determinación del crédito fiscal en el *accertamento con adesione* es el resultado –querido de la ley– de una valoración crítica y concorde de los sujetos sin paridad de posiciones, para superar la incerteza de la controversia y no para disponer libremente de la deuda tributaria.

(72) Vid. la pregunta número 9 “*Efectos del accertamento con adesione*”.

Sujetos pasivos que pueden acogerse al accertamento con adesione (73):

- Personas físicas
- Sociedades de personas y otros sujetos del artículo 5 del T.U.I.R. (74)
- Sociedades de capitales y entes del art. 87 del T.U.I.R. (75)
- Sustitutos del impuesto (retenedores), del título III del D.P.R. n. 600/1973 (76).

Impuestos por los que se puede estar sujeto y acceder al accertamento con adesione:

Con carácter general podemos afirmar que se aplica a todo el sistema impositivo Italiano. Es de matizar, no obstante, que existe un régimen jurídico común para realizar el *accertamento con adesione* en los impuestos directos e IVA y posteriormente se contiene un régimen jurídico específico para el resto de impuestos indirectos (77).

IMPUESTOS DIRECTOS (SOBRE LA RENTA) (78)

- *IRPEF*, T.U.I.R. n. 917/1986 (Impuesto sobre la renta de las personas físicas):

(73) Art. 2, párrafo 7 del D.L. 218/1997 y Circular 235/E de 8 de agosto de 1997.

(74) Se refiere, en síntesis, a las sociedades transparentes en las que tributan los propios socios en función a sus respectivas cuotas de participación.

(75) Todos aquellos sujetos que tributan por el Impuesto de Sociedades: sociedades por acciones, de responsabilidad limitada, sociedad cooperativa, ...

(76) Afirma LUPI que estos casos son frecuentes en materia de cuantificación de las sumas sujetas a retención. *Manuale giuridico Professionale*, ob., cit., pág. 140.

(77) Subráyese que el estudio presente se centra en el régimen jurídico del *accertamento con adesione* para el supuesto de los Impuestos directos e IVA. En la Circular n. 235 se cita un elenco de impuestos de naturaleza directa y de naturaleza indirecta, cuyos contribuyentes podrán realizar el concordato tributario. Entre los impuestos de naturaleza indirecta se relacionan los siguientes:

- *Imposta di registro* (D.P.R. n. 131/1986). Impuesto sobre transmisiones patrimoniales.
- *Imposta sostitutiva dell'imp. di registro* (D.Lgs. n. 347/1990).
- *INVIM* (D.P.R. n. 643/1972) Impuesto sobre el incremento de valor de los bienes inmuebles. Actualmente se ha sustituido por el ICI (*della comune*): impuesto local sobre bienes inmuebles.
- *Imposta sulle successioni e donazioni* (D. Lgs. n. 346/1990). Derogado actualmente.
- *Imposta erariale di trascrizione* (l. n. 952/1997). Impuesto estatal sobre transcripciones oficiales.
- *Addizionale regionale all'imposta di trascrizione* (D.Lgs. n. 398/1990).
- *Imposta provinciale sull'immatricolazione dei nuovi veicoli* (art. 20-22 del D.Lgs. n. 504/1992). Impuesto provincial sobre matriculaciones de vehículos nuevos.

A los que habría que sumar otros impuestos sustitutivos de naturaleza indirecta.

(78) Impuestos enunciados en la Circular n. 235.

- *IRPEG*, T.U.I.R. n. 917/1986 (Impuesto sobre la renta de las personas jurídicas)

- *ILOR*, T.U.I.R. n. 917/1986 (Impuesto local sobre la renta). Derogado.

- *Contributo straord. per l'Europa* (art. 3, párrafos 194 a 203, L. n. 662/1996) (79). Derogado

- *Imposta sul patrimonio netto delle imprese* (D.L. n. 394/1992, conv. dalla L. n. 461/1992). Impuesto sobre el patrimonio neto de la empresa. Derogado

- *Imposta sostitutiva su riserve o fondi in sospensione d'imposta* (D.L. n. 41/1995, conv. dalla L. n. 85/1995). Impuesto sustitutivo sobre reservas o fondos no gravados.

- *Imposta sostitutiva sulla rivalutazione obbligatoria dei beni immobili delle imprese*. Impuesto sustitutivo sobre la revalorización obligatoria de los bienes inmuebles de la empresa.

- *IRAP* (D.Legs. n. 446/1997), Impuesto regional sobre la actividad productiva.

IMPOSTE INDIRECTE

- *IVA*, D.P.R., (633/1972)

6.2. *Ámbito objetivo*

Análogamente a la regulación del instituto de la *conciliazione giudiziale* que nunca ha previsto límites objetivos para su aplicación, la normativa vigente del *accertamento con adesione* extiende el ámbito de aplicación a cualquier categoría de rendimiento (80). En consecuencia desde el régimen aplicable a partir de 1997 no se establece la exigencia previa de limitar el ámbito objetivo del *accertamento con adesione* a determinados elementos (81) (L. 564/1994), y a ciertas categorías de rentas,

223

(79) Impuesto actualmente inexistente, cuyo origen se debió a exigencias de la Unión Económica y Monetaria (2ª fase).

(80) Hecho que justifica la oportunidad de tal extensión, pues hasta el Decreto legislativo n. 218/1997 el *accertamento con adesione* tenía un ámbito aplicativo mucho más limitado que el de la *conciliazione giudiziale*, siendo una injustificada contradicción. En este sentido, LUPI, R, "Prime considerazione sul nuovo regime del concordato fiscale", ob., cit., pág. 795.

(81) Recuérdese que solo era posible promover el *accertamento con adesione* si tenía por objeto uno de los cuatro siguientes aspectos: 1. Discusión sobre la existencia ("an") de los elementos positivos y negativos imputables. 2. Métodos de valoración de los elementos. 3. Afectación a la actividad empresarial o profesional de los elementos. 4. Imputación temporal de los elementos según criterio de correlación de ingresos y gastos.

admitiéndose por el contrario y con carácter expreso, la posibilidad de realizar el *accertamento con adesione* cualquiera que sea la naturaleza de los rentas obtenidas, también cuando éstas se han determinado por el método sintético (mediante il c.d. *redditometro*) (82).

Con carácter general, debe concluirse afirmando que procederá la aplicación del instituto del *accertamento con adesione* con independencia del tipo de rendimiento de que se trate (dependiente, de capital, empresa, derivado del ejercicio de arte o profesión, etc.) y con independencia del tipo de accertamento realizado (83) [analítico: contable o extracontable; inductivo o sintético (84)]. La amplitud predicada del ámbito objetivo de aplicación del concordato se pone igualmente de manifiesto al extenderse a supuestos de declaraciones no presentadas por impuestos directos e IVA, toda vez que su objeto se extiende también a cuestiones de "derecho" (85). De forma ejemplificativa la Circular 235/E (apartado 1.2) prevé un elenco de casos susceptibles de constituir objeto de concordato (86).

Nota: en síntesis en el procedimiento de gestión de los tributos en Ita-

(82) Entre otros, STIPO, M., "L'accertamento con adesione...", ob. cit., pág. 1251.

224 (83) La omnicomprensión del concordato afecta también al aspecto procedimental: en cada tipo de accertamento es posible llegar al concordato. Vid. MARELLO, E., *L'accertamento con adesione*, ob. cit., pág. 63.

(84) El sistema que más se presta para la aplicación del concordato sin duda es el inductivo.

(85) LUPI, R., "Prime considerazioni sul nuovo...", ob. cit., pág. 796, sin perjuicio de que como afirma el propio autor muchas veces es difícil distinguir entre las cuestiones de hecho y de derecho.

(86) *accertamento analítico* (art. 39, primer párrafo letra d, del DPR 600/73 y artículo 54, segundo párrafo del D.P.R. n. 633/1972)

- *accertamenti induttivi* (art. 39.2º párrafo del D.P.R. n. 600/73 y artículo 55, segundo párrafo del D.P.R. n. 633/1972)

- *rettifiche delle dichiarazioni delle persone fisiche fondate su presunzioni semplici di cui all'art. 38, 3º párrafo, del D.P.R., n. 600/1973*

- *accertamenti sintetici* (art. 38, 4º párrafo del D.P.R., n. 600/1973)

- accertamento de oficio por falta de presentación de liquidación (art. 41 del R.P.R. n. 600/1973)

- *accertamenti* efectuados mediante la aplicación de coeficientes presuntivos de los ingresos, compensación y volumen de negocio, también de los parámetros y estudios de sectores

- *accertamenti* realizados gracias al auxilio de pericias estimativas de órganos externos a la Administración

- *accertamenti induttivi* a cargo de los sustitutos del impuesto.

lia existen tres importantes sistemas mediante los cuales la administración procede a realizar la liquidación tributaria (87):

1. *Accertamento analítico*: Puede ser:

a) *analítico contable*: Artículo 39, primer párrafo (letras a-c) del D.P.R. n 600/73

b) *analítico-inductivo*: (art. 39, primer párrafo letra d, del DPR 600/73 y artículo 54, segundo párrafo del D.P.R. n. 633/1972)

a) *Analítico contable*:

El *accertamento analítico-contable* de las rentas de la empresa es aquél que consiste en la rectificación de los componentes individuales de la renta sujeta a tributación. Se trata, por tanto, de corregir partidas individuales. Por ejemplo, si se ha deducido una cuota de amortización mayor a la que fiscalmente es admisible, o deducciones específicas no deducibles fiscalmente (liberalidades, cargas fiscales, etc.). En la práctica la rectificación puede producirse:

- de la confrontación entre declaración, balance y escritura contable
- del examen de la documentación sobre la que se basa la contabilidad (facturas, cuentas bancarias, etc.)
- de circunstancias extrañas a la contabilidad o a la esfera de la empresa (documentos provenientes de terceros).

Lo más significativo de este mecanismo es que la corrección se realiza teniendo en cuenta una prueba efectiva (no presunciones) y siempre se realiza rectificando partida a partida.

b) *Analítico-inductivo*: (art. 39, primer párrafo letra d, del DPR 600/73 y artículo 54, segundo párrafo del D.P.R. n. 633/1972).

De manera análoga al caso anterior este método consiste en la rectificación de partidas individuales, sin embargo, se diferencia porque dicha rectificación se realiza sobre la base de presunciones simples. En estos casos, la Ley permite a la Administración tributaria que mediante presunciones determine la existencia de actividades no declaradas o la inexistencia de pasivos.

2. *Accertamento inductivo* (art. 39.2º párrafo del D.P.R. n 600/73 y artículo 55, segundo párrafo del D.P.R. n. 633/1972)

También conocido como *inductivo-extracontable*. Consiste en un método de carácter inductivo y sintético. A diferencia de los sistemas ana-

(87) Seguimos a TESAURO, F., *Manuale de Diritto Tributario*, ed. Utet, Torino, 2000.

líticos en los cuales la rectificación se realiza por partidas simples, en el inductivo se trata de la rectificación completa de la contabilidad por medio de presunciones. Se da en situaciones muy graves como por ejemplo cuando la contabilidad es completamente inservible, estando, todos los supuestos en los que se puede utilizar, tasados por Ley.

3. *Accertamento sintético*: (art. 38, 4º párrafo del D.P.R., n. 600/1973)

Tiene como finalidad determinar la renta obtenida de forma global. Se utiliza para las personas físicas. Consiste en la utilización de hechos o índices indicativos de capacidad económica que legitiman al oficio a realizar la liquidación. A tal fin el Ministro de Hacienda puede publicar en la *Gazeta oficial* los parámetros o índices que deben ser tenidos en cuenta para realizar el *accertamento* sintético. Estos índices son de distintos tipos:

a) El *redditometro*: se consideran como índices la disponibilidad de aviones, naves, embarcaciones de deporte, automóviles, etc., residencias principales y secundarias, etc. Se trata de índices indicativos de capacidad económica por los cuales el oficio puede determinar inductivamente la renta global obtenida en el año.

b) Existen otros índices presuntivos como por ejemplo los gastos realizados para incrementar el patrimonio (ej. Adquisición de títulos accionariales, adquisición de inmuebles, incremento de capital, etc).

c) Índices basados exclusivamente en el gasto o consumo realizado por la persona física.

Estudio de sectores: supuesto equivalente a nuestro sistema de estimación objetiva por signos, índices y módulos, realizado para las distintas actividades económicas del país atendiendo a unos parámetros objetivos (núm. trabajadores dependientes, metros cuadrados del local, potencia, etc.). Este mecanismo existe desde 1998, con antelación se utilizaban los llamados coeficientes que era algo similar pero más rudimentario (sólo se tenían en cuenta algunas actividades económicas, etc.). No deja de ser un método inductivo de determinación de la base imponible (Circular 11/04/2002, n. 29).

Es importante subrayar la inviabilidad de llegar a un concordato fiscal respecto de elementos de los que la Administración disponga de pruebas efectivas sobre su existencia y cuantía (88), de manera que, por ejemplo en el caso de rendimientos del trabajo sujetos a retención, generalmente se dispone de información fehaciente, lo que enerva la utilización del *accertamento con adesione* sobre estas rentas, pero puede pasar que existan otras no declaradas o declaradas parcialmente, etc. Por el con-

(88) Véase la nota a pie de página número 36.

trario, los sistemas óptimos para llegar al concordato son los de estimación inductiva en el cual la administración tiene un margen suficientemente amplio para moverse y recalcular la renta verdaderamente obtenida. Llegado el procedimiento verbal administración-contribuyente (ínsito en el procedimiento contradictorio), éste podrá demostrar en qué medida ha obtenido dichas rentas.

En el sistema de estudio de sectores, también es muy usado el sistema del concordato pues a menudo no se declaran todos los elementos productores de rentas, por ejemplo el número de trabajadores dependientes o las máquinas utilizadas, o, por ejemplo, se calcula la electricidad gastada por unas máquinas antiguas que consumen más que las modernas y por tanto se imputan mayores costes que los previstos en tablas oficiales, etc.

6.3. Administración competente

El artículo 4 del D.L. 218/1997 establece que son competentes a los efectos del concordato las administraciones *-Ufficio unico delle entrate-* en cuyas circunscripciones el contribuyente tenga su domicilio fiscal.

Nota: El sistema de la Administración tributaria italiana ha sufrido una importante modificación a raíz de la creación de la Agenzia Entrate (Ley 358/1991). Con antelación eran competentes:

- *Amministrazione distrettuale delle imposte dirette*: tenía un ámbito de aplicación algo menor al de la provincia. A su vez esta administración constaba de dos grados, el primero para el IRPF y el segundo para el IS

- *Amministrazione provinciale dell'IVA*, de ámbito provincial

- *Amministrazione distrettuale delle Imposte indirette*, para el resto de impuestos indirectos.

Hasta julio de 1997 han sido activados nueve *Uffici delle entrate* en diferentes provincias. Se dijo que había de plazo hasta el año 2000 para ser activados todos los *Uffici delle entrate* previstos en la Ley 358/1991 de la reforma de la Administración financiera desarrollada por D.P.R. de 27 de marzo de 1992, n. 287.

Como consecuencia de la mencionada reforma actualmente existen los llamados *Uffici unici* o Administraciones únicas. Su número depende del tamaño de la provincia (por ejemplo en ROMA hay ocho delegaciones de la *Agenzia Entrate*, en Milán tres, etc.). La principal diferencia respecto al sistema anterior es que ahora cada una de estas delegaciones llevan la gestión de todos los Impuestos Directos e indirectos de manera que existen varias ventanillas, dependiendo del impuesto pero centralizado en la misma delegación.

6.4. Activación del procedimiento

El D.L. n. 218 establece una doble vía para activar el procedimiento concordatario: a impulso de oficio o a iniciativa de parte (89).

6.4.1. A instancia de oficio

En este supuesto, el procedimiento se inicia por impulso de oficio mediante el envío del denominado *invito a comparire* o invitación de comparecer. Es importante destacar que el momento para hacer llegar tal documento debe ser durante el curso del procedimiento de comprobación e investigación, siempre con antelación al *avviso di accertamento o di rettifica*. Dicho acto deberá notificarse a los efectos del art. 60 del D.P.R. n. 600/73 o bien expedirse mediante *carta raccomandata* con acuse de recibo (90).

El documento en el que consta la invitación ha de contener los siguientes extremos (91):

- a) Los períodos impositivos susceptibles "di accertamento"
- b) Fecha y lugar de la comparecencia para realizar el *accertamento con adesione*
- c) Elementos que se consideren relevantes a los fines de la comprobación e investigación: se trata de una exigencia recogida en la Circular 235/E con el fin de hacer transparente la actuación administrativa, así como de permitir al contribuyente un conocimiento inmediato de los hechos y de las cuestiones que serán objeto del procedimiento contradictorio. De este modo el sujeto pasivo podrá discutir y debatir con mayor conocimiento de causa las alegaciones de la Administración toda vez que podrá aportar elementos y pruebas que justifiquen su actuación.

228

(89) Sobre el iter procedimental desarrollado en el *accertamento con adesione* puede verse, amén de las monografías específicas en la materia, ya citadas, entre otros, STIPO, M., "L'accertamento con adesione...", ob., cit., pág. 1251 y ss.; GRASSI, E., "Le partecipazione del contribuente al ...", ob., cit., págs. 1508 y ss.

(90) Se trata de dos sistemas de notificación existentes en el sistema jurídico italiano:
- *La notifica* o notificación se realiza a través de un agente que deberá entregar en mano al receptor el envío, el cual deberá firmar el certificado conforme ha recibido tal mensaje. Caso de ausencia se deberá volver a intentar y si trascurrido un número de veces no lo logra entregar en mano, se cuelga por edictos y tendrá el efecto de la notificación oficial.

- Por carta notificada con acuse de recibo, en este caso, el cartero entregará en mano el mensaje que deberá firmar el receptor o portero, etc. Ante la ausencia de receptor se deja en el buzón con acuse de recibo para ir a recogerlo a la oficina de correos.

(91) Artículo 5.1 del D. L. n. 218 y apartado 2.3 de la Circular 235/E.

Nota: es de matizar que el artículo 5.2 del D.L. tantas veces citado, a efectos de los sujetos a los que les es aplicable el método de determinación de rendimientos inductivo, asemeja la *richiesta dei chiarimenti* (92) a una especie de aviso de comparecencia. De manera que para aquellos sujetos a los que les sea de aplicación los coeficientes presuntivos para la determinación inductiva de ingresos, compensaciones y volúmenes de negocio, el envío de la *richiesta di chiarimenti* constituye también una invitación para un eventual concordato.

Notificada la invitación para comparecer el sujeto pasivo puede:

- Aceptar y por tanto, entablar un procedimiento contradictorio con la administración a través de los actos verbales para llegar a una liquidación con adhesión del contribuyente, en su caso.

- No aceptar la invitación, puesto que ésta no es de respuesta obligatoria, con lo cual, el siguiente trámite será el aviso de liquidación por parte de la Administración. Subráyese que, en este caso, no podrá, posteriormente, instar a solicitud suya el *accertamento con adesione*, cuyo procedimiento se prevé en el art. 6 D.L. n. 218.

El artículo 2, párrafo primero del Decreto Legislativo n. 218 establece que el acuerdo al que se llegue mediante la adhesión del contribuyente tiene efectos también respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido. Sobre el particular debemos realizar una aclaración importante contenida en el apartado 2.1 de la circular 235/E. En este último precepto se prevé la necesidad de distinguir entre aquellos territorios donde (en el año 1997) ya se ha activado el nuevo sistema de organización administrativa, es decir, donde ya funcionan los *uffici delle Entrate* o administraciones únicas y aquéllos en los que todavía no ha entrado en vigor la reforma.

Atendiendo a la estructura administrativa tributaria anterior, el procedimiento se substanciaba a instancia de los *uffici delle imposte dirette*, quienes podían proceder a la instrucción del concordato después de haber consultado y solicitado a los *uffici dell'IVA* que les transmitieran todos los elementos relevantes que pudieran dar lugar a un aviso *di rettifica* para realizar una investigación unitaria. Por su parte, los *uffici dell'IVA* sí tenían potestad autónoma para girar sus propias liquidaciones de IVA pero para activar el procedimiento del concordato debían poner en conocimiento *uffici delle imposte dirette* toda la documentación que obrara en su poder idónea para girar una liquidación por IVA, a efectos de realizar una definición unitaria del *accertamento con adesione*. Además los *uffici dell'IVA* podrían participar activamente ya que se contempla la posibilidad de que éstos deleguen un funcionario propio para participar en dicho procedimiento. Sin perjuicio de lo anterior, el *ufficio dell'IVA* a iniciativa propia podrá transmitir a los *uffici delle imposte dirette* todos los

(92) Consiste en una especie de petición de aclaración de las declaraciones.

elementos que se consideren pertinentes a efectos de una *avviso di accertamento* (Apartado 2.1 de la Circular 235) (93).

Actualmente en toda Italia se ha implementado la reforma de manera que la competencia la tienen ahora los *uffici delle Entrate* o administraciones tributarias de la circunscripción territorial donde el contribuyente tenga su domicilio fiscal. Estas administraciones únicas, como ya hemos indicado, actualmente son las encargadas de la gestión de los impuestos tanto directos como indirectos.

6.4.2. A instancia de parte

El contribuyente, por su parte, también puede activar el procedimiento para llegar a un *accertamento con adesione*. A diferencia del supuesto anterior, en el cual la Administración sólo dispone de un período para activar el concordato (antes del *avviso di accertamento o di rettifica*), si el procedimiento se impulsa de parte existen dos momentos para solicitar su activación. A saber:

a) Cuando haya tenido lugar un procedimiento de comprobación e investigación (*accessi, ispezioni o verifiche*) a los efectos de la Ley (D.P.R. n. 600/1973 para los Impuestos sobre la Renta) y del art. 52 del D.P.R. n. 633/1972 con referencia al IVA); siempre antes del *avviso di accertamento o di rettifica*.

b) En el supuesto de que el contribuyente haya recibido el *avviso di accertamento o di rettifica*, siempre que con antelación no haya sido invitado a comparecer para proceder al concordato con la Administración (94) y lógicamente, no haya impugnado el acto.

En ambos casos, una vez que la Administración recibe la solicitud o instancia de propuesta del concordato del contribuyente, tendrá quince días para invitar a comparecer al sujeto bien por vía telefónica o telemática (95), al cual seguirá el procedimiento contradictorio. De activarse es-

(93) Para mayor información puede consultarse LUPI, R., "Prime considerazioni...", ob., cit., págs. 800 a 804.

(94) Una duda que se plantease a la dicción del artículo 6.2 del D.L. 218 es saber si el contribuyente que ha recibido la invitación a comparecer y no comparece después, cuando le llega la notificación de la liquidación puede solicitar el concordato. Frente a una interpretación rígida y estricta de la Ley que entiende precluido el plazo a tal fin, algunos autores consideran que también en este caso pueden estar presentes las necesidades de oportunidad y conveniencia de concordar que indujeron a la Administración a enviar la invitación a comparecer, que se quedó sin respuesta. Así, FERLAZZO NATOLI, SERRANÓ, V., "Il nuovo concordato dopo il D. Lgs. 19 giugno 1997", n. 218, *Il Fisco*, 1998, pág. 3728.

(95) Vid. FRANCO R., "Accertamento con adesione e sottoscrizione di atti giudiziari trasmessi via telefax", *Il Corriere tributario*, 2001, fasc. 43, págs. 3221-3224.

ta vía se pierde la posibilidad otorgada al contribuyente de acogerse a la reducción de sanciones prevista en el artículo 15.párrafo 1, del D.L. n. 218 (*acquiescenza*), dado que la opción del concordato implica la renuncia del pago voluntario tras la liquidación (*acquiescenza*).

a) Presentación de la instancia por parte del contribuyente antes de la notificación de la liquidación tributaria

Habiendo tenido lugar un procedimiento de comprobación e investigación realizado bien por la *Guardia di Finanza* o por los funcionarios de la administración financiera, el contribuyente tiene la posibilidad de presentar una instancia en *carta libera* (sin formato preestablecido) formulando una solicitud de llegar a un *accertamento con adesione* en la que indicará los años por los que se formula la propuesta.

Puesto que la propuesta se formaliza realizado el procedimiento de comprobación e investigación, el procedimiento contradictorio que tenga lugar, en su caso, para llegar al *accertamento con adesione*, tendrá en consideración los elementos fiscalmente relevantes contenidos en el procedimiento verbal ya notificado al contribuyente. Además, cuando el sujeto hace la propuesta es aconsejable que adjunte punto por punto las argumentaciones en contra alegando también eventuales documentaciones en su descargo (96). No existe plazo preclusivo para presentar esta instancia. Habrá de tiempo hasta que la administración gire la correspondiente liquidación.

Nota: habida cuenta de que no se ha girado todavía la liquidación tributaria no se suspende el plazo para recurrir ante la *Commissione Provinciale Tributaria*, ya que el proceso verbal es un acto meramente instructorio (que no pone fin el procedimiento) y, por tanto, no impugnabile.

La circular 235/1997 que desarrolla con profusión el procedimiento a desarrollar para llegar a una liquidación con adhesión del contribuyente, afirma que la presentación de la instancia por parte del sujeto constituye un estímulo para la actividad financiera con la finalidad de acelerar el plazo del eventual concordato. En ningún momento se afirma extremo alguno respecto a si la Administración tiene la obligación de activar el procedimiento una vez recibido la petición de la parte. En este sentido, caben las siguientes posibilidades:

- Que, una vez recibida la petición de parte para iniciar el concordato, decida instar a trámite el procedimiento mediante la invitación a comparecer (regulada en el art. 5 del D.L. 218) teniendo en consideración el resultado del proceso verbal, así como otros elementos relevantes fiscalmente que obren en su poder.

- O bien, hacer caso omiso a la solicitud de concordato propuesta por

(96) FERLAZZO NATOLI, L., FUSCONI, V., *Guida al nuovo ...*, ob., cit., pág. 37.

el contribuyente y proceder directamente a la liquidación. Esta tesis se ha sostenido amparada en la ausencia legal de norma alguna donde se contenga la obligación de la administración de activar necesariamente el procedimiento del concordato. De hecho no existe ningún texto jurídico donde se establezca la obligatoriedad de la administración financiera de activar el procedimiento del *accertamento con adesione* una vez solicitado por la parte. E incluso se mantiene que la administración podrá no motivar la denegación de la propuesta del contribuyente (97). Con todo y sin cuestionar la ausencia de tipificación legal al respecto, a raíz de las últimas modificaciones llevadas a cabo en materia de motivación de resoluciones de la Administración en la Ley de garantías del contribuyente, y también teniendo en cuenta lo dispuesto en la Circular n. 65 de 28 de junio de 2001 en materia de motivación, parece lo razonable pensar que la administración deberá cuando menos argumentar y motivar su pasividad.

Nota: Ésta es, por otra parte, la opinión de la dirección de la *Delegazione Regionale del Lazio, Agenzia Entrate*, -sección *accertamento con adesione* (98)- donde se considera que está dentro de las competencias administrativas de naturaleza tributaria corresponder a la petición del administrado, o, cuando menos motivar tal pasividad.

b) Presentación de la solicitud a instancia del contribuyente una vez notificada la liquidación

232

Para que haya lugar a este supuesto es necesario:

1. Que el contribuyente no haya recibido la invitación a comparecer en la fase previa

2. No haber impugnado ante la Comisión Provincial el acto de liquidación, pues la impugnación del mismo comporta la renuncia al concordato.

La presentación de la solicitud de *accertamento con adesione* tiene como efecto una suspensión del plazo para recurrir ante la Comisión Provincial tributaria que es de 60 días (99). En ambos casos el plazo de tiempo por el que quedará suspendido el plazo para impugnar es de 90 días contados a partir del día de la presentación de la instancia por parte del contribuyente.

(97) FERLAZZO NATOLI, FUSCONI, V., *Guida al nuovo concordato...*, ob., cit., pág. 37.

(98) Órgano encargado de la supervisión y control de los concordatos realizados por las Administraciones únicas de toda la región del Lazio. Órgano que ejerce así mismo funciones de consultoría sobre dudas surgidas en la materia.

(99) También suspende el pago del IVA debido a los artículos del art. 60, párrafo 1 del D.P.R. n. 633 de 1972.

Asimismo, señala la Circular n. 235/E que la Administración dentro de los quince días siguientes a la recepción de la instancia del contribuyente presentada después del aviso de liquidación formulará al contribuyente un "invito a comparire" en el que el oficio se limite a indicar el día y lugar en que el contribuyente o su representante deben comparecer para la instrucción del contradictorio (100).

6.5. *El procedimiento contradictorio entre las partes*

El procedimiento contradictorio entre el fisco y el contribuyente constituye la columna vertebral que sustenta y posibilita el desarrollo del instituto del *accertamento con adesione* (101). Por ello es difícilmente explicable la laguna del legislador tributario al no disciplinar su regulación, ausencia patente asimismo en la Circular 235/E, la cual a pesar de reconocer en su apartado 2.5 la particular relevancia del procedimiento contradictorio con el fisco a los fines de completar el *iter* procedimental interno del *accertamento con adesione*, apenas dedica unas pocas líneas a su estudio. Laguna que tratamos de paliar vertiendo aquí el desarrollo de la cuestión realizada por la doctrina, así como por la descripción de las situaciones que se producen en la práctica.

Una vez iniciado el procedimiento del concordato, ya sea a instancia de parte, ya sea a instancia de oficio y enviada la invitación a comparecer al contribuyente, el contradictorio entre ambos tiene lugar sólo en el momento en el que el sujeto pasivo se encuentra físicamente delante del funcionario de la Administración financiera encargado del *accertamento con adesione* y sólo desde este momento podrá valorarse la pretensión tributaria y en su caso, ser modificada según los cánones de la transparencia y equidad fiscal (102).

En virtud de lo establecido en la circular 235/E (2.5) será necesario que el resultado de cada encuentro en contradictorio se recoja en un

(100) Nota: sobre la obligación o no obligación de la administración de enviar dicha invitación una vez recibida la solicitud de la parte, nos remitimos a los comentarios realizados con antelación sobre el particular.

(101) Es, como se ha dicho, la fase neurálgica del procedimiento de *accertamento con adesione*, en la cual se asiste a las manifestaciones de los dos intereses contrapuestos. DE MITA, E., "Profili storici e costituzionali...", ob., cit., pág. 475. "El procedimiento de *accertamento con adesione* -dice STIPO, M.- encuentra su fundamento en el diálogo que necesariamente se instaura entre fisco y contribuyente analizando los elementos que eventualmente pueden conducir a la reducción o modificación de la pretensión fiscal". "L'accertamento con adesione del contribuente...", ob., cit., pág. 1253.

(102) PATRIZI Bruno, MARINI Gianluca, PATRIZI Gianluca, *Accertamento con adesione, conciliazione e autotutela*, ob., cit., págs. 55 y ss., autores a los que seguimos en este punto.

acto verbal por parte del funcionario actuante (equivalente a una especie de diligencia). Tales actos terminarán cuando se firme el *atto di adesione*, o en el caso de que no se llegue a un acuerdo, en el momento en que se evidencie que el *concordato a regime* no puede aplicarse ya sea por causa de una petición excesiva del contribuyente o también en el supuesto de irrenunciabilidad por parte de la Administración a sostener una pretensión tributaria más que fundada. Caso de no existir acuerdo, queda a salvo la posibilidad de activar la *conciliazione giudiziale* y la *autotutela*.

También afirma la Circular mentada que en el contradictorio se debe tener en cuenta la documentación aportada por el contribuyente a efectos de justificar su pretensión e intentar modificar el contenido de la liquidación administrativa.

Finalizado un acto verbal se deberá indicar la fecha de la próxima cita para el siguiente verbal, o en su defecto se indicarán los motivos que obstan a la prosecución del procedimiento. Cada uno de estos actos verbales deberá ser firmado por ambas partes, recogiendo, el último los extremos exactos de la determinación de los componentes de renta, exponiendo los motivos que han llevado a tal acuerdo, sobre todo los de carácter jurídico fiscal que han llevado a la nueva liquidación, evidenciando la documentación aportada por el contribuyente que se ha demostrado probada para alcanzar dicho acuerdo (103).

Finalmente, conviene hacer alusión a una cuestión implícita en todo el procedimiento contradictorio: lógicamente el actuario responsable del procedimiento asume un protagonismo sin par a efectos de llevar a buen término el procedimiento del concordato. Así lo han hecho constar FERLAZZO NATOLI y FUSCONI, V., quienes añaden las importantes competencias que a tales funcionarios les vienen demandadas: (104)

- Tener un buen conocimiento de la actividad de comprobación e investigación con relación a la totalidad de los impuestos que pueden resultar salpicados.

- Poseer una adecuada profesionalidad y una específica preparación sobre el modo de ejercitar su propia discrecionalidad

- Tener los conocimientos necesarios para valorar la sostenibilidad real de la pretensión fiscal, también a la vista de un eventual procedimiento contencioso

- Tener la capacidad de efectuar una elección basada en un análisis coste-beneficio de la operación interna, debiéndose cuantificar también el coste hipotético derivado de llevar adelante el procedimiento, en comparación al "sacrificio" que representa la menor recaudación.

(103) Pese a ser éste el criterio de los autores *supra* citados, en la práctica el último verbal no difiere en exceso de los anteriores.

(104) *Guida al nuovo concordato fiscale*, ob., cit., págs. 50 y ss.

7. Conclusión del procedimiento

La fase conclusiva del procedimiento de *Accertamento con adesione* pasa por la realización de las dos etapas siguientes:

- Redacción del acto escrito denominado "Atto di accertamento"
- Perfeccionamiento del "Atto di accertamento" mediante el pago de la suma acordada.

7.1. Redacción del "Atto di accertamento"

Afirma la circular 235/E que tras la fase del contradictorio la Administración competente redacta por duplicado los ejemplares donde consta el *Atto di accertamento con adesione*, que deberá ser firmado tanto por el contribuyente o su representante cuanto por el director de la Administración actuante. Al contribuyente, sin embargo, no le será entregada copia de dicho acto inmediatamente después de su firma, sino que en su lugar recibirá una liquidación del mayor impuesto concordado, que comprenderá también intereses y sanciones, de manera que con tal liquidación el contribuyente pueda proceder a su pago o realización. Solamente una vez que el sujeto exhiba el recibo de dicho pago tendrá derecho a obtener un ejemplar del *atto di adesione*, perfeccionándose así el negocio jurídico del concordato y adquiriendo por ende plena validez jurídica.

Tanto en el D.L. 218 como en la Circular 235/E se prevén los extremos que deberá contener el *atto di accertamento*. A saber:

- Indicación de los elementos y de la motivación en la que se base el concordato, separadamente por cada tributo a los efectos de alcanzar un acuerdo único atinente a los impuestos directos y al IVA
- Liquidación del mayor impuesto debido con mención también de los intereses y sanciones
- Liquidación de otras sumas eventualmente debidas.

Es de subrayar la extraordinaria importancia que adquiere el requisito de la **motivación** por cada impuesto a estos efectos. Su objeto, como se ha repetido, no es tanto que el sujeto pasivo tenga conocimiento de los posibles errores de hecho y de derecho cometidos en la liquidación tributaria [como sucede en la motivación de la propia liquidación (105)],

(105) La Corte Suprema ha manifestado la relevancia de la motivación del acto, remarcando la duplicidad de efectos siguientes a la notificación del acto de liquidación: hacer posible al contribuyente conocer las razones de hecho y de derecho sobre las cuales se funda la pretensión de la Administración y contemporáneamente, cristalizar el contenido de la demanda en la futura y eventual sede procesal, excluyendo la punibilidad de una modificación sucesiva de tal pretensión por parte de la Administración. Por todos, MULEO, S., "Sulla motivazione dell'accertamento como limite alla materia del contendere nel processo tributario", *Rass. Tributaria*, 1999, pág. 506.

sino más bien tiene como finalidad fundamental y aclarar porqué se ha llegado a un acuerdo que no corresponde con el verbal notificado en el procedimiento de comprobación, o con la liquidación (si el concordato se desarrolla notificada la liquidación). En definitiva, se trata de hacer transparentes los poderes discrecionales de la Administración que han llevado a reformular el "quantum" de la pretensión tributaria, de manera que se evite una eventual arbitrariedad administrativa (106). Ello, lógicamente, permitirá un control de legalidad por parte de los superiores del actuario sobre las razones de oportunidad, equidad o eficiencia sobre las que se construyó el acuerdo (107). (Por ej. En Roma el órgano encargado de tal menester es la sección de *accertamento con adesione* de la Delegación Regional de la Región del Lazio, de la *Agenzia Entrate*, órgano que supervisa e informa, en su caso, sobre los concordatos realizados por las delegaciones de la *Agenzia Entrate* de su jurisdicción).

7.2. Perfeccionamiento del *accertamento con adesione*

El perfeccionamiento del negocio jurídico del concordato se alcanza con el pago de la suma debida fijada en el acto, bien por el importe entero o bien en caso de sumas fraccionadas con la satisfacción de la primera fracción a la que se acompañará garantía suficiente.

236

Respecto a los "plazos" para hacer efectivo el ingreso, en ambos casos (bien el total debido o la primera cuota) deberán ingresarse durante los veinte días siguientes a la redacción del acto de adhesión. Dentro de los diez días siguientes al pago citado el contribuyente deberá enviar a la Administración la prueba fehaciente del mismo y, en su caso, la documentación relativa a la garantía prestada. Será entonces, cuando la Administración actuaria le haga llegar una copia del *Accertamento con adesione*, decretándose así su validez a todos los efectos jurídicos.

El "lugar" en el que debe realizar el pago es una banca autorizada para recibir tales pagos o bien trámite el concesionario del servicio de recaudación competente del último domicilio fiscal del contribuyente.

Las "modalidades de pago" como hemos indicado pueden ser: total o

(106) En este sentido, STIPO, M., "L'accertamento con adesione ...", ob., cit., págs. 1256-1257, considera que la finalidad de la motivación en el *accertamento con adesione* es justificar el ejercicio discrecional por parte de la administración financiera, bien entendido, que de discrecionalidad administrativa en sentido riguroso no se puede hablar, pues se trata más bien de discrecionalidad técnico-valorativa.

(107) ROZAS VALDÉS, J.A., "Transacción tributaria: el modelo italiano", trabajo presentado en el marco del Proyecto de I+D, titulado "La reforma del sistema de resolución de conflictos entre la Administración y los contribuyentes en España", dirigido por FERREIRO LAPATZA, J.J.

fraccionada. En este último caso, lo normal será la división del total debido en ocho trimestres (dos años), o bien, en doce trimestres si las sumas debidas superan los 100 millones de liras.

El modelo fraccionado comportará que a partir de la primera cuota se girarán intereses legales calculados en el acto de adhesión y por el pago de tales sumas el contribuyente deberá presentar las garantías exigidas en el artículo 38-bis del D.P.R. de 26 ottobre de 1972, n. 633, por el período de aplazamiento aumentado en un año.

El incumplimiento de la obligación de pago da lugar:

- Si el contribuyente deja de ingresar algún plazo se ejecuta la garantía por el total del crédito residual

- Si el contribuyente no paga el total, puede haber pasado:

- Que se haya solicitado el concordato después de la liquidación, en este caso la deuda que deberá pagar no es la derivada del concordato, sino la correspondiente a la liquidación inicial. Caso de no ingresar en período voluntario deberá hacerlo en ejecutivo con intereses y recargos.

- Que se haya solicitado el concordato antes de la liquidación, con lo cual la Administración procederá a realizar la pertinente liquidación con independencia del acuerdo alcanzado.

8. Efectos derivados del Accertamento con adesione

237

Los efectos derivados del concordato tributario pueden resumirse como sigue:

a) Imposibilidad de impugnación del acuerdo tomado

Una vez perfeccionado el instituto jurídico del *accertamento con adesione*, el acuerdo al que se haya llegado entre la Administración y el contribuyente no es modificable, salvo que concurren circunstancias especiales. En este sentido:

- El sujeto pasivo no podrá impugnar el acto de adhesión

- La administración no está facultada para integrar o modificar el acuerdo mediante un nuevo procedimiento de comprobación e investigación, a menos que se den las siguientes notas:

• Conocimiento de nuevos elementos que conduzcan a la determinación de una mayor renta superior al 50% de la renta comprobada y acordada y no inferior a 50 millones de liras.

• Cuando el acuerdo tomado atañe a liquidaciones parciales (108).

• Si el acuerdo afecta a las rentas derivadas de la participación en so-

(108) Previstas en los artículos 41.bis del D.P.R. n. 600/1973 y del art. 54.5 del D.P.R. 633/1972.

ciedades transparentes o de la comunidad conyugal gestionada en forma societaria (109).

b) Reducción de las sanciones por ilícitos tributarios

Un importante efecto del *accertamento con adesione* es la reducción de las sanciones por infracciones tributarias referidas al objeto de la adhesión, cometidas en el período al cual se refiere el concordato. Reducción que se concreta en la aplicación de tales sanciones en la medida de un cuarto del mínimo previsto en la ley (110).

c) Efectos penales del Accertamento con adesione

En épocas recientes se ha producido una importante modificación en esta materia (111). Inicialmente el D.L. 218/1997 (art. 2.3) prevé que el acuerdo o concordato excluye de punibilidad (también con efectos retroactivos) con relación a los delitos previstos en el D.L. de 10 de julio de 1982, n. 429, convertido con modificaciones en Ley n. 516 de 7 de agosto de 1982, con limitación a los hechos que han sido objeto de concordato. Según esta misma norma del D.L. 218, no estaban excluidos de punibilidad penal los siguientes delitos (112):

- Apropiación indebida por parte del sustituto del impuesto, de las retenciones practicadas
- Fraude fiscal: ocultamiento y destrucción de las escrituras y documentos contables y resto de hipótesis de falsedad y fraude fiscal (art. 4 D. 429).

Por su parte, el apartado sexto del mismo artículo 2 del D.L. n 218 ha generado importantes problemas de retroactividad de la norma tribu-

238

(109) Supuestos a los que habría que añadir el último de los casos contemplados en el artículo 2.4, apartado d del D. L. 218 que dice: "Se l'azione accertatrice è esercitata nei confronti delle società o associazioni o dell'azienda coniugale di cui alla lett. c), alla quale partecipa il contribuente nei cui riguardi è intervenuta la definizione".

(110) Nota: la diferencia respecto a la *conciliazione giudiziale* es que en este último instituto se permite una reducción de un tercio pero girada sobre la suma *irrogata* por la Administración y no sobre el mínimo legal. En relación a los efectos derivados del *accertamento con adesione* versus los efectos derivados de la *conciliazione giudiziale* consúltese, FRANSONI, G., "Osservazioni sui rapporti fra conciliazione ...", ob., cit., págs. 1812 y ss.

(111) Sobre la cuestión nos remitimos al trabajo de ROSSI, P., "Gli effetti dei meccanismi premiali sulla punibilità in sede penale tributaria", *Bollettino tributario*, n. 18, 2001, págs. 1307.

(112) Contenidos en el art. 2, párrafos 3 y 4 del Decreto n. 429.

taria en cuanto prevé que el concordato tributario realizado según la normativa de 1997 se aplicará también a los períodos impositivos en los cuales era aplicable el concordato previsto en el artículo 3 del D.L. 30-9-1994, n. 564, convertido con modificaciones en L. 30-nov.-1994, n. 656. Es decir, a los períodos en los cuales era de aplicación el *accertamento di massa*.

En 1998 la Corte Costituzionale, en Sentenza de 30 de diciembre ha zanjado la cuestión permitiendo la retroactividad del D.L. 218 también para aquellos sujetos que hubieran realizado el *concordato di massa* regulado en 1994.

El problema, en síntesis, se suscitó porque la normativa de 1994 sobre el *concordato di massa* no excluía de punibilidad penal a los sujetos que se acogieran a esta norma. ¿Si un contribuyente ha realizado el concordato de 1994, posteriormente puede llevar a cabo el *accertamento con adesione* en 1997 para excluir la punibilidad de los años previos?.

El Tribunal de Modena en sentencia de 20 octubre de 1997 considera que la norma de 1997 no es aplicable a los "sujetos" que hubieran realizado el concordato en 1994, sino a los "períodos impositivos" a los que les era de aplicación el *concordato di massa*, puesto que, defendiendo este tribunal, el D.L. literalmente habla de períodos impositivos y no de sujetos. El T.C. en la S. Citada de 30 de sept. de 1998, lleva a cabo una decisión de consenso y equidad (113).

Recientemente, el D. Legislativo n. 74 de 10 de marzo de 2000 en desarrollo de la delegación hecha por Ley 25 de marzo de 1999, n. 205 ha reformado completamente la materia tributaria, introduciendo un artículo en el cual se regulan las consecuencias penales del *accertamento con adesione* (114). En concreto, el artículo 13 del D.L. n. 74 prevé que las penas establecidas para los nuevos delitos tributarios se reducirán a la mitad, toda vez que no se aplicarán las penas accesorias (115).

239

(113) Vid. CERQUA, L.D., "L'ambito applicativo dell'accertamento con adesione", *Diritto penale e processo*, 1999, fasc. 6, pág.709. La redacción íntegra de la Sentencia citada de la Corte Costituzionale puede encontrarse en las revistas: *Diritto penale e processo*, 1999, fasc. 6, págs. 707 y ss, así como en "Il foro italiano", 1999, I, págs. 754 y ss.

(114) Por todos, LUPI, R., *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, ob., cit., pág. 141.

(115) Recogidas en el art. 10 del D.Leg. de 10 de marzo 2000, n. 74: - a) Inhabilitación para cargos directivos de personas jurídicas y empresas por un período no inferior a seis meses y no superior a tres años; - b) Incapacidad de contratar con la administración pública por un período no inferior a un año y no superior a tres años; c) inhabilitación de las funciones de representación y asistencia en materia tributaria por un período no inferior a un año y no superior a cinco años, etc.

Bibliografía

- AMATUCCI A., *Trattato di diritto tributario*, diretto da Amatucci, Padova, 1994.
- ANDRÉS AUCEJO E., ROYUELA MORA V., - *Evaluación del índice de litigiosidad de los Tribunales de Justicia en España. Jurisdicción Contencioso-administrativa*; - *Evaluación de la litigiosidad del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña*, ambos en "La reforma del sistema de resolución de conflictos entre la Administración y los contribuyentes", Proyecto de I+D dirigido por el catedrático J. J. FERREIRO LAPATZA.
- BARONE F., *Parametri e accertamento con adesione*, "Bollettino tributario", 2000, I.
- BERLIRI, *Appunti sul concordato tributario*, en "Tributi", 1937, págs. 71 y ss.; - *Principios de Derecho Tributario*, traducción por C. Palao Taboada, Vol. III, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1974.
- BERSANI G., *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale: effetti penali sostanziali e processuali*, "Riv. Penale", 1998, vol. II, pág. 1057
- BETTINELLI J., BIANCHI L., GORGOGIONE M., *Istrumenti per prevenire e risolvere le liti tributarie*, ed. Giuffrè, Milano.
- BRUNELLI, *Sulla natura del concordato tributario*, "Riv. Dir. Pubbl.", 1936, II, págs. 15 y ss.
- CAPOLUPO S., *Il regime transitorio*, "il fisco", 1995, págs. 9894.
- CARACCIOLI I., *Il punto della situazione giurisprudenziale sul rapporto tra il procedimento penale ed il concordato di massa*, "il fisco", 1999, n. 19, pág. 7776.
- CARNELUTTI, *Note sull'accertamento negoziale*, "Riv. Dir. Proc. Civ.", 1940, I, pág. 3 y ss.
- CHINETTI P., *Accertamenti, ispezioni e verifiche fiscali*, ed. F.A.G., Milano, 1998.
- COCIVIERA, *Il concordato tributario*, Milano, 1948; - GRIZIOTTI, *Natura ed effetti dell'accertamento e del concordato tributario, Impugnabilità e termini*, "Riv. Dir. Fin.", 1938, pág. 238.
- CONSOLAZIO M.L., *L'accertamento con adesione del contribuente*, "Rass. Tributaria", 1997, pág. 64.
- DE GREGORIO M.G., *Brevi note sui nuovi istituti dell'accertamento con adesione e della definizione delle controversie tributarie*, "Rassegna Mensile delle Imposte", 1994, n. 11-12, págs. 979 y ss.
- DELL'ANNO P., *Sugli effetti penali dell'accertamento con adesione*, Cassazione penale, 1999, fasc. 10, pág. 2989.
- CERQUA D.L., *L'ambito applicativo dell'accertamento con adesione*, "Diritto penale e processo", 1999, fasc. 6, pág. 707.
- FABBIANI F., e Salvatore Cazzella, F., *Le alternative al processo tributario*, ed. Theorema, 1999.
- FALSITTA G., *Condono o concordato, questo è il problema*, "il fisco", Vol. IV, págs. 9543 y ss.

- FANELLI R., *L'accertamento con adesione del contribuente*, ed. Cosa & Come, 1997.
- FANTOZZI A., *Diritto tributario*, ed. UTET, ediciones de 1998 y 2002 (vers. provisional); - *Accertamento tributario*, in "Enc. Giur. Treccani", Roma, 1988, vol. I, p. 7; - *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, "Riv. Dir. fin. Sc. fin.", 1984, I.
- FEDELE A., *Rapporti tra nuovi metodi di accertamento e principio di legalità*, "Rivista di diritto tributario", 1995, fasc. 3, marzo, pág. 241-246; - *Commento all'art. 23 Cost.*, in "Commentario alla Costituzione" a cura di G. Branca, Bologna-Roma, 1978; - *La riserva di legge*, in "Trattato di diritto tributario", diretto da Amatucci, Padova, 1994, I, págs. 157 y ss.
- FERLAZZO NATOLI L., FUSCONI V., *Guida al nuovo concordato fiscale*, ed. Cosa & come, Guiffrè editore, Milano, 1998.
- FERLAZZO NATOLI L., SERRANÓ V., *Il nuovo concordato tributario dopo il D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, "il fisco"*, 1998, n. 12, p. 3725.
- FICARI Valerio, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Giuffrè editore, Milano, 1999.
- FRANCO R., "Accertamento con adesione e sottoscrizione di atti giudiziari trasmessi via telefax", "Il Corriere tributario", 2001, fasc. 43, págs. 3221-3224.
- FRANSONI G., *Osservazioni sui rapporti fra conciliazione giudiziale ed accertamento con adesione*, "Rass. Tributaria", 2000, II, pág. 1803 y ss.
- FURNO, *Accertamento convenzionale e confessione stragiudiziale*, Firenze, 1948.
- GALEOTTI FLORI M., *Accertamento con adesione, autotutela e conciliazione quali forme di accertamento che conseguono alle attività concorrenti dei due soggetti del rapporto tributario*, "il fisco", 1995, II, págs. 3085 y ss.
- GALLO F., *Ancora sul concordato e sulla conciliazione giudiziale*, "Rassegna tributaria", vol. II, págs. 1483 y ss.; - *La reintroduzione del concordato tra velleità e scorciatoie*, "Rassegna tributaria", 1994, págs. 1205 y ss. - *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, "Rivista di diritto tributario", n. 5, 2002, págs. 425 y ss.
- GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1965.
- GIANLORENZAO PICCIOLI, *L'accertamento tributario*, ed. Cedam, 1998.
- GIANZUZZI C., *Gli strumenti deflattivi del contenzioso*, "La finanza locale", 2000, I, págs. 421 y ss.
- INGROSSO, *Sul contenuto giuridico del concordato tributario*, in "Foro italiano", 1939, pág. 1538.
- LA ROSA S., *Concordato, conciliazione e flessibilità dell'amministrazione finanziaria*, "Diritto e Pratica tributaria", 1995, vol 1, 2, págs. 1089 y ss.
- LOVECCHIO L., *L'accertamento con adesione per gli anni pregressi: note applicative*, "Bollettino tributario", 13, 1995, págs. 967 y ss.
- LUPI R., - *Le crepe del nuovo concordato: anatomia di un'occasione perduta*, "Rassegna tributaria", 1994, II, págs. 1859 y ss. - *Prime considerazioni sul nuovo regime del concordato fiscale*, "Rassegna tributaria",

- 1997, págs. 793 y ss.; - *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, III ed. Ed. IPSOA, 2001, págs. 134 y ss.
- MAFFEZZONI, *Alcune riflessioni sul concordato tributario*, "Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin.", 1941, I, pág. 254.
- MARELLO E., *L'accertamento con adesione*, ed. Giappichelli, Torino, 2000.
- MENOTTI GATTO, *Concordato conviene*, "il fisco", 1998, vol. II, n. 10, pág. 3248.
- MICCINESI M., *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in "Commento agli interventi di riforma tributaria", ed. CEDAM, Milano, 1994, págs. 4 y ss.
- MOGOROVICH S., GALLOVICH I., *Manuale del difensore tributario*, Maggioli editore, 2ª edición, 1998.
- MOSCHETTI F., *Le possibilità di accordo tra Amministrazione finanziaria e contribuente nell'ordinamento italiano*, "il fisco", 1995, págs. 5331 y ss.
- MULEO S., *Sulla motivazione dell'accertamento come limite alla materia del contendere nel processo tributario*, "Rass. Tributaria", 1999, pág. 506.
- PATRIZI B., MARINI G., PATRIZI G., *Accertamento con adesione, conciliazione e autotutela*, ed. Giuffrè, 1999.
- PATRIZI G. E FERRARA G., *La definizione degli imponibili in contraddittorio e l'amministrazione finanziaria*, "il fisco", 1999, pág. 6488.
- POCARO G., *Qualche considerazione su concordato di massa e condono*, "Rass. Tributaria", 1998, p. 1078.
- PUGLIESE *La natura del concordato tributario*, in "Foro Lomb.", 1934, I, págs. 379 y ss.
- RANDAZZO F., *L'accertamento con adesione dei redditi prodotti in forma associata*, "Rivista di diritto tributario", 1998, I, pág. 1162.
- *Rilevazione generale sullo Stato del dipartimento delle entrate. Commissioni Tributarie*. Sistema statistico Nazionale, Ministero delle Finanze, Roma. Memorias de los años 1990-1997, 2000.
- ROSSI P., *Gli effetti dei meccanismi premiali sulla punibilità in sede penale tributaria*, "Bollettino tributario", n. 18, 2001, pág. 1307; - ROSSI, P., *Autotutela su atti definitivi: evoluzione della giurisprudenza ed una ipotesi ricostruttiva*, "Riv. Diritto Tributario", n. 5, 2002, págs. 473 y ss.
- ROZAS VALDÉS J.A., "Transacción tributaria: el modelo italiano", trabajo presentado en el marco del Proyecto de I+D, titulado "La reforma de la Justicia tributaria en España", dirigido por FERREIRO LAPATZA, J.J.
- RUSO P., *Manuale de Diritto Tributario, parte generale*, ed. Giuffrè, 2002.
- CARMINI S., *L'efficacia scriminante del concordato di massa: meritevolezza morale ed esigenze di gettito*, "Bollettino tributario", 1999, III, págs. 1721.
- STIPPO M., *L'accertamento con adesione del contribuente ex D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218. Nel quadro generale delle obbligazioni di diritto pubblico e il problema della natura giuridica*, "Rassegna tributaria", n. 5/1998, pág. 1251.

TESAURO F., *Manuale di Diritto Tributario*, ed. Utet, Torino, 2000.

PATRIZI V. G., FERRARA G., *Le definizioni degli imponibili in contraddittorio e l'Amministrazione finanziaria*, "il fisco", 1999, pág. 6488.

VERSIGLIONI M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, ed. Giuffrè, Milano, 2001, págs. 148 y ss.

Evaluación de la litigiosidad en el “Rapporto tributario in Italia”

Eva Andrés Aucejo

El presente informe tiene como finalidad realizar un análisis descriptivo de la litigiosidad observada en los tribunales italianos que concen de la materia tributaria. A saber:

- *Commissioni tributarie di I grado* ahora denominadas *Commissioni tributarie provinciali*: Tribunales de primera instancia de ámbito provincial

- *Commissioni tributarie di II grado (apelli)*, actualmente llamadas *Commissioni tributarie regionale*: conocen en segunda instancia y son de ámbito regional.

- *Commissione Tributaria Centrale*: Tribunal único para toda Italia con sede física en Roma. Fue abolido con ocasión de la reforma de lo contencioso llevada a cabo en Italia en 1992 mediante D.L. 546, que entró en vigor el día uno de abril de 1996.

244

Interesa subrayar, que en el presente informe se analizan los datos agregados para toda Italia (total de impuestos directos e indirectos), de manera que pueda conocerse cuál ha sido la variación de la litigiosidad sufrida en cada una de las instancias (siempre tomando el total nacional), así como establecerse una comparación de la litigiosidad de las distintas *Commissioni*. A tal fin se toman como descriptores los siguientes parámetros:

- N° de expedientes pendientes al inicio de ejercicio
- N° de reclamaciones que ingresan al año
- N° de reclamaciones totales anuales (pendientes al inicio mas ingresadas)
- Reclamaciones resueltas al año
- Reclamaciones pendientes al finalizar cada año.

Nota: Se estudian tanto los datos agregados para el conjunto de los impuestos (suma de directos e indirectos), como desagregados para los impuestos: IRPEF, IRPEG e IVA (1).

(1) Fuente: *Rilevazione Generale sullo Stato del Dipartimento delle Entrate. Commissioni Tributarie. Sistema Statistico Nazionale, Ministero delle Finanze. Ufficio di Statistica.*

El tiempo que comprende nuestro estudio se centra en la década de los noventa, en cuyo intervalo se tienen en cuenta los siguientes segmentos temporales:

- 1990-1993: en los años 1991 y 1992 se realizan diversas condonaciones tributarias

- 1994-1997: en 1994 se aprueba el D.L. 564/1994 convertido en Ley 656/1994, textos de los que traen causa las figuras del *accertamento con adesione*; el *concordato di massa* y la *conciliazione giudiziale*.

- 1997-2000: En 1997 se aprueba el D.L. 217 que regula los actuales institutos conciliativos en materia tributaria.

Nota: no se dispone de datos para los años 1996, 1998 y 1999. En el primero, tan solo se indexan en las memorias del *Ministero delle Finanze, Commissioni Tributarie*, los datos relativos al primer trimestre. Para los dos últimos años citados existe una ausencia total de datos debido a que no se han confeccionado las memorias correspondientes en el *Ministero delle Finanze* como consecuencia de la restructuración integral sufrida en la administración tributaria italiana. Afortunadamente sí disponemos de las cifras para el año 2000 lo que nos permite ver la evolución desde 1997 hasta el 2000.

Finalmente, el trabajo se estructura en cuatro partes:

1.- Estudio de la litigiosidad de las distintas *Commissioni tributarie* tomando los datos agregados para toda Italia referidos al total de los impuestos.

2.- Amén de las series temporales que indican la litigiosidad observada en las *Commissioni tributarie*, se hallan las tasas o ratios que miden la capacidad de estos órganos para despachar volumen de trabajo, esto es, para resolver las reclamaciones que se interponen ante ellos. Así, se han calculado:

- La tasa de resolución de los expedientes ingresados por *Commissione tributaria*

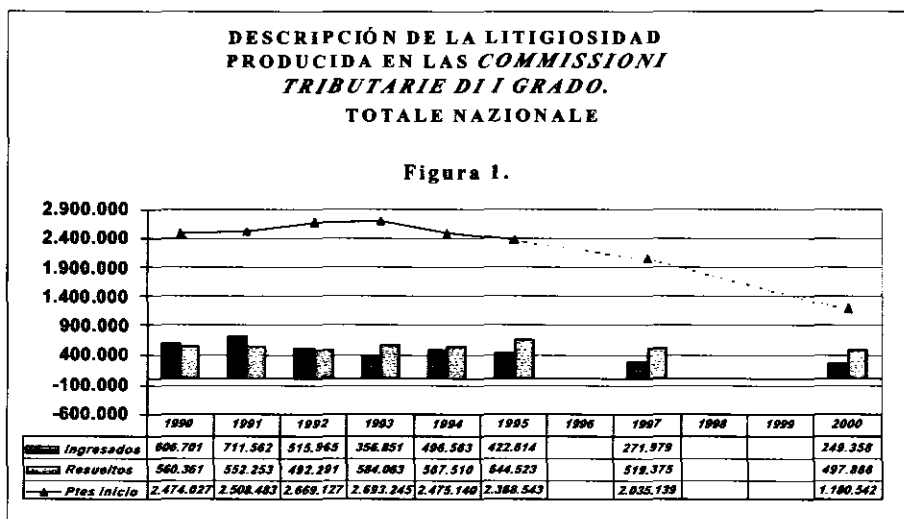
- La tasa de eficacia por *Commissione tributaria*

- Los tiempos de espera: *tasa de velocidad* de resolución de los expedientes y *tasa de pendencia*

3.- Desglose de la litigiosidad de las *Commissioni tributarie* por tributos: IRPEF, IRPEG, IVA

4.- Número de "accertamenti definiti mediante istituti conciliativi".

I PARTE
LITIGIOSIDAD DE LAS COMMISSIONI TRIBUTARIE según datos
agregados para toda Italia y para el conjunto de los impuestos



246

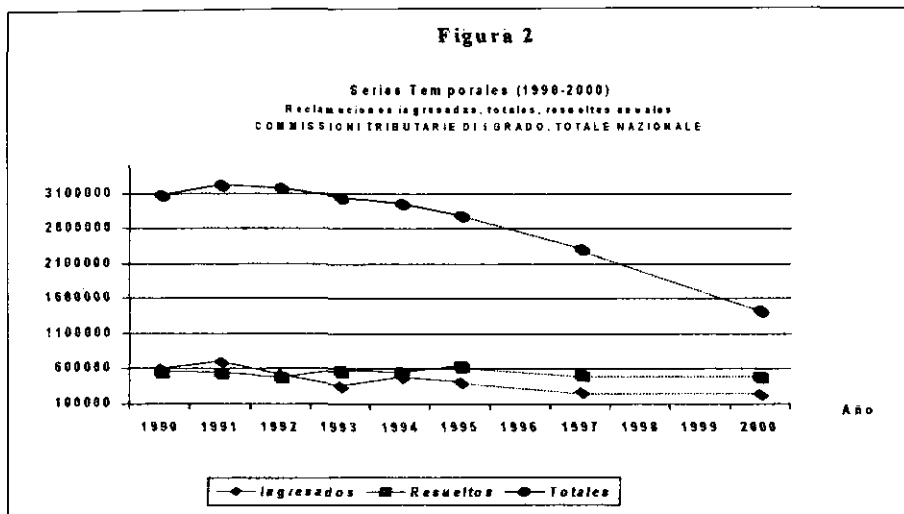
En la figura n. 1 se representa la evolución de la litigiosidad experimentada en las *commissioni tributarie provinciali*. Se analizan tres variables:

- Nº de reclamaciones ingresadas al año a lo largo de la década de los 90: es observable una disminución de los expedientes que ingresan anualmente. Fijese que el máximo se produce en 1991 con un volumen de expedientes del orden de los 700.000, en 1995 desciende al orden de los 400.000 (lo que significa una reducción del 43%), mientras que en el año 2000 ingresan unas 250.000 reclamaciones.

- Nº de expedientes resueltos al año: contrariamente a la secuencia anterior, podemos observar cómo el número de expedientes resueltos sigue, en líneas generales, una tendencia constante que oscila en el orden de los 500.000-600.000 expedientes resueltos al año, experimentándose en 1995 el máximo, año en el que se solventan 644.5234 reclamaciones y, el mínimo, en el año 2000 periodo en el que los expedientes resueltos son algo inferiores a 500.000

- Consecuencia de las secuencias previas, es el volumen de expedientes pendientes al inicio del ejercicio. Repárese en que el volumen de expedientes pendientes al inicio del año alcanza su máximo en 1993, rozando el orden de los 2.700.000 expedientes sin resolver. A partir de aquí, se reduce paulatinamente esta cifra que pasa a ser del orden de los

2.000.000 de expedientes en 1997, a 1.200.000 asuntos pendientes al inicio del año 2000. Por tanto, la reducción cuantitativamente más importante se produce del año 1997 al año 2000, lo que significa que durante este periodo (en el que no disponemos de datos) el número de asuntos ingresados al año ha sido necesariamente inferior al número de expedientes resueltos al año.



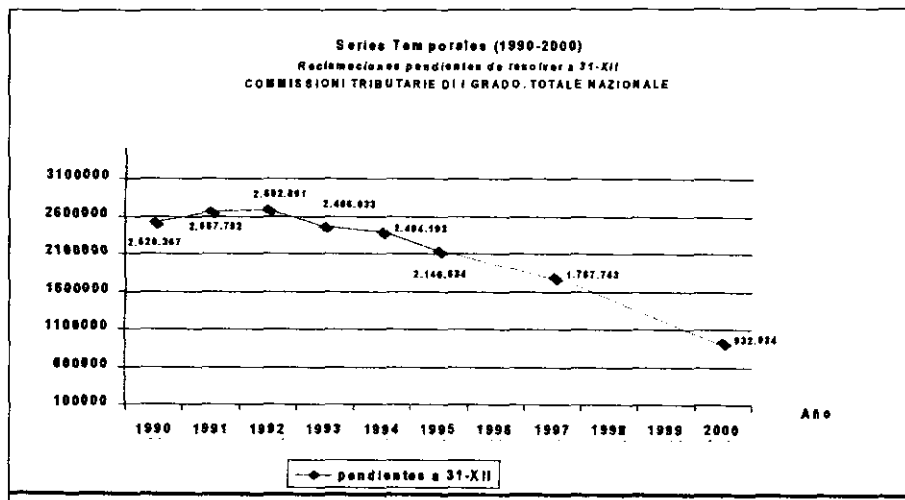
La figura n. 2 representa la evolución de la litigiosidad de las *commissioni tributarie provinciali* -en valores absolutos- para el total de las reclamaciones ingresadas, acumuladas y resueltas anuales.

La nota más llamativa posiblemente sea la descompensación existente entre, por un lado, el número de expedientes que se ingresan y se resuelven al año y, por el otro, el volumen de reclamaciones totales, entendiendo por tales la suma de los expedientes ingresados al año más los expedientes pendientes al inicio del periodo, es decir, el volumen de trabajo anual.

Fíjese que hasta 1994, aproximadamente el volumen de expedientes ingresados y resueltos al año oscila entre los 400.000 y 600.000, mientras que el número de reclamaciones totales al año supera los 3.000.000 expedientes, lo que significa que a este ritmo de resolución -habida cuenta el volumen de entradas al año- difícilmente se lograría acabar con los expedientes pendientes de resolución.

Sin perjuicio de un comentario posterior sobre la tasa de resolución, obsérvese cómo desde 1994 a 1997 el número de expedientes que ingresan al año es menor al volumen de casos resueltos anualmente, lo que conlleva una disminución del número de expedientes pendientes de resolver, tendencia que se agudiza desde 1997 hasta el año 2000, reducién-

dose el número de asuntos totales al final de la década a 1.400.000. Si para el año 1991 se superan los 3.100.000 expedientes anuales, en el año 2000 se cuenta con un volumen total de asuntos anuales de 1.400.000 (lo que significa que se han reducido en un porcentaje superior al 50%), reducción que, como indica la figura 2 ha sido paulatinamente decreciente a lo largo de toda la década, si bien con pendiente más acusada en los últimos años.



En la figura 3 se representa la función que recoge el volumen de expedientes pendientes de resolución al final del año en curso.

Obsérvese la importante reducción que se ha experimentado desde 1992, año en el que se alcanza el máximo número de expedientes pendientes a 31 de diciembre (del orden de los 2.700.000); al año 2000, en el que el volumen de reclamaciones pendientes a 31-XII es del orden de los 900.000, esto es, la reducción en términos porcentuales se cifra en el 65%.

Si analizamos la década fraccionando diversos intervalos temporales, puede apreciarse:

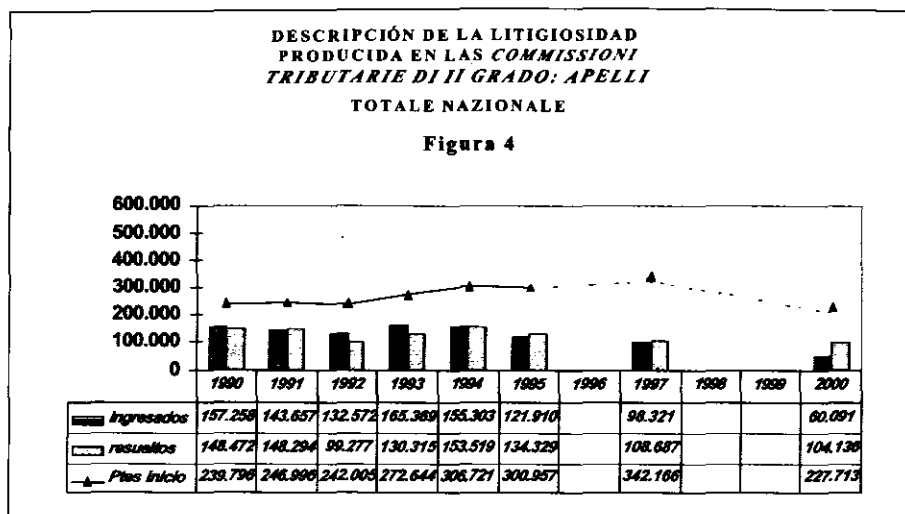
[1990-1992]: el número de expedientes pendientes al finalizar el año es cada vez mayor ($\Delta = 7\%$)

[1994-1997]: se reduce el número de asuntos pendientes al finalizar el año en un 26%

[1997-2000]: la reducción en este tramo de tiempo es todavía mayor (48%), ya que se pasa de:

1.787.743 expedientes a 31-12-1997 a

932.034 expedientes a 31-12-1000



La figura 4 muestra la litigiosidad producida en la *Commissioni Provinciali Regionali (apelli)* según datos agregados para toda Italia. La primera nota destacable, en comparación con los tribunales anteriores, es el menor volumen de expedientes que se mueven en esta segunda instancia. Así, podemos ver cómo aproximadamente la media del número de expedientes al inicio del ejercicio para toda la década se sitúa en torno a los 300.000 expedientes, *versus* los (2.700.000- 900.000) que existen en primera instancia. En gran parte, este hecho trae causa de que una cantidad muy elevada de recursos finalizan en los tribunales de I grado debido a que se estima a favor del contribuyente (2). Por lo que respecta a los expedientes ingresados y resueltos al año, no superan los 200.000 en *apelli*, mientras que en primera instancia son del orden de los 600.000-700.000 muchos años.

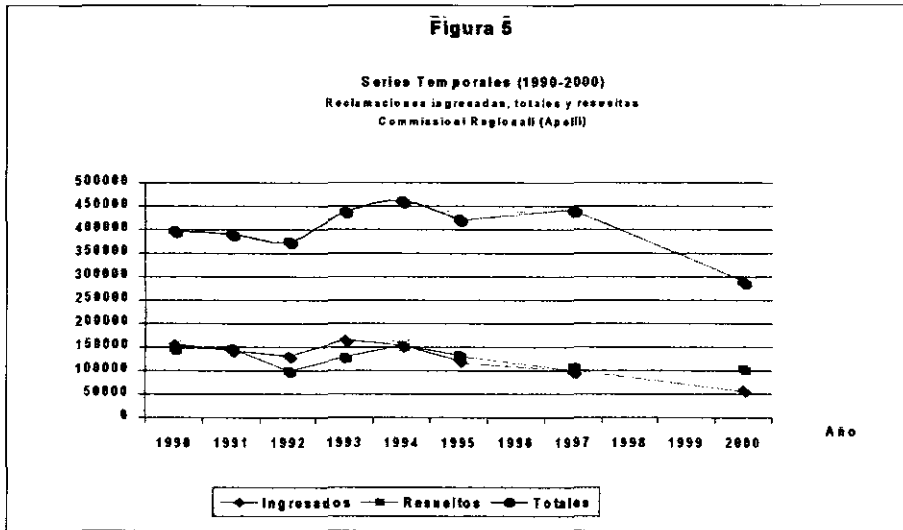
Análogamente al estudio de la figura 1, se analiza la litigiosidad en *apelli*, partiendo de los expedientes ingresados y resueltos al año, así como de los asuntos pendientes al inicio del ejercicio. Desde 1990 a 1994 las reclamaciones que ingresan al año observan una secuencia oscilante (en 1990: 147.258; 1992: 132.572; 1994: 155.303). A partir de 1994 se aprecia una disminución en el número de expedientes ingresados del siguiente orden: de 1994 a 1997: 37%; de 1997 a 2000 del 39%.

Los expedientes resueltos anualmente hasta 1995 sufren una secuencia oscilante que supera con creces la cifra de los 100.000 asuntos anua-

(2) Según fuentes oficiosas, se estima a favor del contribuyente en un 80% de los casos.

les, mientras que en 1997 y 2000 parecen haberse estabilizado en el orden de los 100.000.

Finalmente el volumen de reclamaciones pendientes al inicio es el resultado del comportamiento de las variables "ingresados" y "resueltos" al año. Al igual que en los casos anteriores la tendencia es oscilante, si bien el mayor número de expedientes pendientes se alcanza al inicio del año 1997 (342.166), y el menor volumen de asuntos en toda la década se logra en el año 2000 en el que a 31 de diciembre se registran 227.713 asuntos pendientes de resolución.



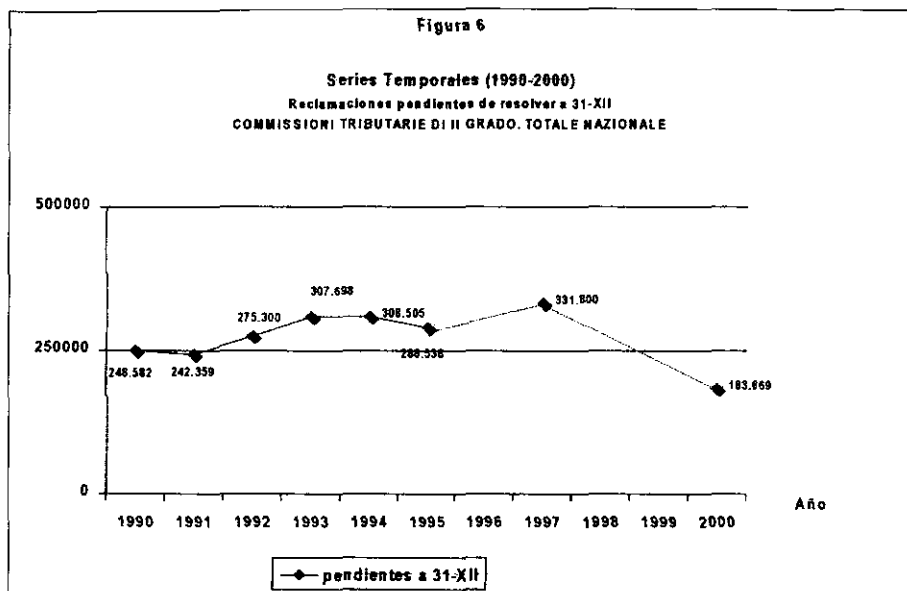
Volvemos sobre la litigiosidad observada en las *Commissioni tributarie regionali*, pero ahora tenemos en consideración los expedientes ingresados y resueltos al año, así como los expedientes totales en el mismo periodo.

Fíjese que al ritmo de resolución existente hasta 1997, teniendo en cuenta el volumen de entradas anuales hasta ese año, misión prácticamente imposible resultaría acabar con el volumen de expedientes pendientes de resolver a final de año.

Desde 1997 al año 2000 se aprecia una mejoría importante en la situación de estos tribunales debido en gran parte a una disminución de los expedientes ingresados (vid. comentario de la figura 4).

Posiblemente sea el gráfico número 6 el que mejor exprese los comentarios previamente realizados.

Representa la evolución experimentada en el volumen de expedientes pendientes de resolver a 31 de diciembre de cada año, relativos a materia impositiva, según datos agregados para el conjunto nacional de las *Commissioni Regionali* italianas.



Como puede apreciarse en la figura *supra* transcrita el número de expedientes pendientes en las *Commissioni tributarie regionali*, según datos agregados para toda Italia va ascendiendo paulatinamente hasta 1997, año en el que se alcanza el máximo de toda la serie temporal y cuyo comportamiento mejora en el año 2000, habiéndose reducido el volumen de expedientes pendientes desde el año 1997 hasta el citado año 2000 en un porcentaje igual al 45%,

251

La figura 7 representa el comportamiento de la litigiosidad experimentada por el conjunto de los tribunales que conocen de la materia tributaria según datos agregados para toda Italia (recoge, por tanto, los expedientes ingresados, resueltos y pendientes al inicio del año de las *Commissioni tributarie de I grado, II grado y Centrale*).

Nota: recuérdese que la *Commissione tributaria centrale* fue suprimida, sin perjuicio de que aun hoy quede un importante volumen de recursos pendientes de resolución.

Se analizan las siguientes variables:

- Número de reclamaciones ingresadas al año: hasta 1994 la tendencia es oscilante y a partir de este momento va disminuyendo:

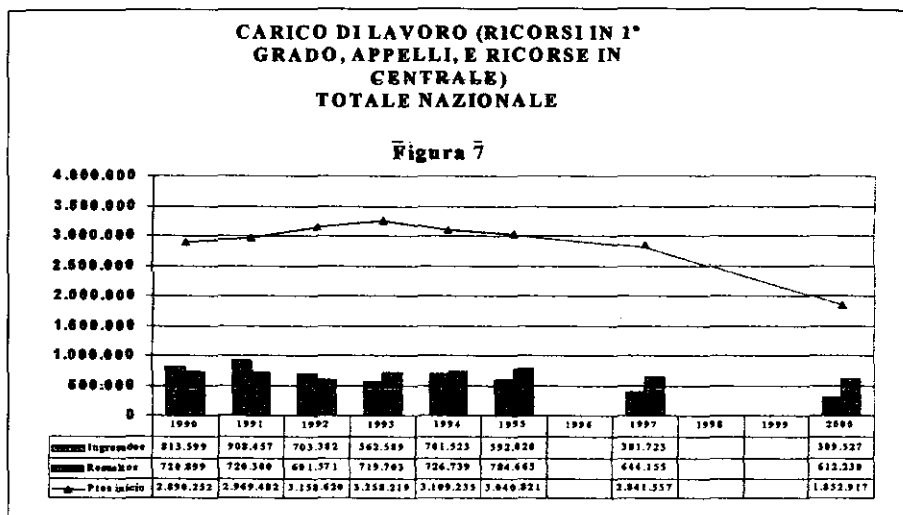
1994: 701.523

1995: 592.020

1997: 381.723

2000: 309.527

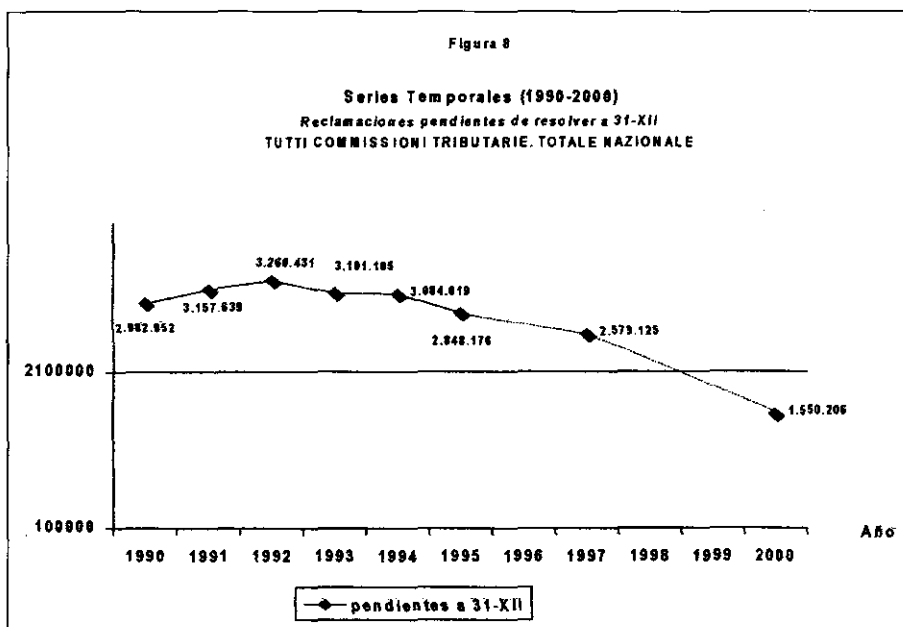
- Número de expedientes resueltos: hasta 1997 oscilan alrededor del



orden de los 700.000 expedientes resueltos anualmente (algo menos en 1997). En el año 2000 disminuyen a 612.238

- Expedientes pendientes al inicio del año: hasta 1994 experimentan una tendencia oscilante con altos y bajos, mientras que a partir de este año la tendencia es decreciente:

252

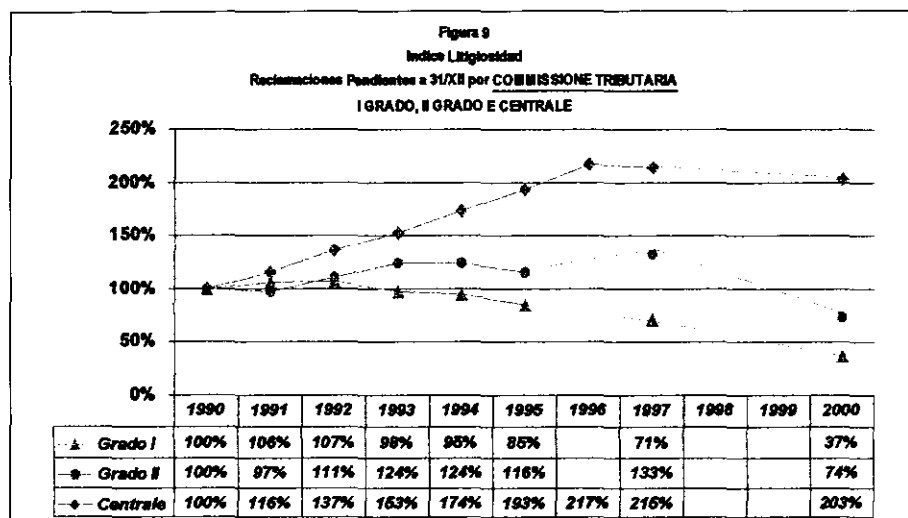


Desde 1994 a 1997 disminuyen un 9%

De 1997 a 2000 disminuyen un 35% aproximadamente.

Obsérvese cómo la litigiosidad del conjunto de las *Commissioni tributarie* italianas según datos agregados para el conjunto de los impuestos en toda Italia ha disminuido de manera considerable.

Si a principios de la década de los 90 los expedientes pendientes de resolución eran del orden de los 3.000.000, en el año 2000 los asuntos pendientes de resolver se han visto reducidos a la mitad. Es evidente que el salto más acusado se produce en el intervalo que recorre desde 1997 al año 2000.



253

Nota: para el año 1996 se dispone de los datos del primer trimestre: hasta el 31 de marzo ingresan 59.412 nuevos recursos, hecho que incrementa el porcentaje de reclamaciones pendientes a 31-12-1996 al 217%.

Análogamente al estudio realizado en la figura precedente, en el presente gráfico se analiza la evolución experimentada en el volumen de expedientes pendientes a 31 de diciembre, pero ahora tomando como referencia el año 1990 al cual se le asigna el índice 100.

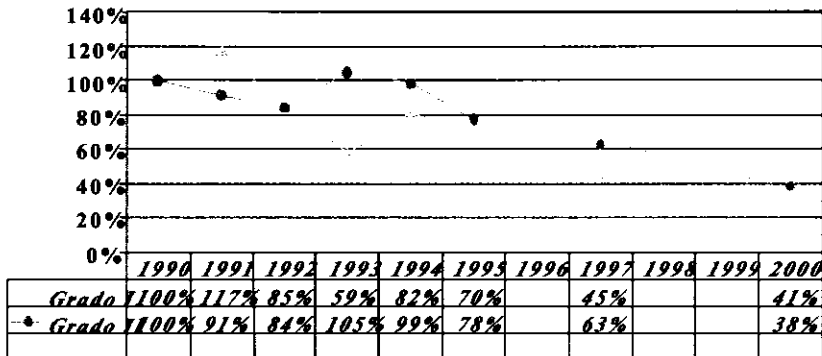
Por lo que respecta a las *commissioni tributarie di I grado* es constatable un descenso importante del número de reclamaciones pendientes a final del año durante la década de los 90. Siempre partiendo del año 1990, se observa cómo hasta 1994 ha habido un descenso del 5%, disminución que se incrementa al 29% en 1997 y al 63% en el año 2000.

Sin embargo, en *apelli* el número de expedientes pendiente al final del ejercicio asciende desde 1990 hasta 1997, año este último, en el que

se alcanza el máximo de reclamaciones pendientes de todo el periodo (se incrementan en un 33% respecto a 1990), observándose posteriormente una disminución del 26% en los expedientes pendientes de resolver a 31-XII-2000 respecto a los expedientes pendientes de resolución a 31-XII-1990.

En la *Commissione Tributaria Centrale* es perceptible cómo hasta 1996 aumenta paulatinamente el número de expedientes pendientes de resolver. A partir del primero de abril de 1996 deja de funcionar esta *Commissione Centrale*, lo que no ha sido óbice para que en los años siguientes siguieran entrando casos, si bien en número muy reducido. El problema que se plantea es el inmenso volumen de asuntos acumulados hasta 1996, no resueltos hasta entonces, ni tampoco en los años siguientes, pues el ritmo de resolución experimentado en los años 1997 y 2000 es reducidísimo (fijese que a 1-1-97 existen pendientes 463.252 expedientes y se resuelven 16.009, en el año 2000, a 1-1- hay 444.662 expedientes pendientes y solo se han resuelto este año 10.237). Es decir, que si se sigue resolviendo del orden de los 10.000 expedientes se necesitaran al menos 44 años para acabar con el acumulado.

FIGURA 10
ENTRADAS ANUALES POR COMMISSIONE TRIBUTARIA
I GRADO, II GRADO E CENTRALE



El presente gráfico muestra la evolución experimentada en el número de expedientes ingresados en las *Commissioni tributarie di I grado e II grado*.

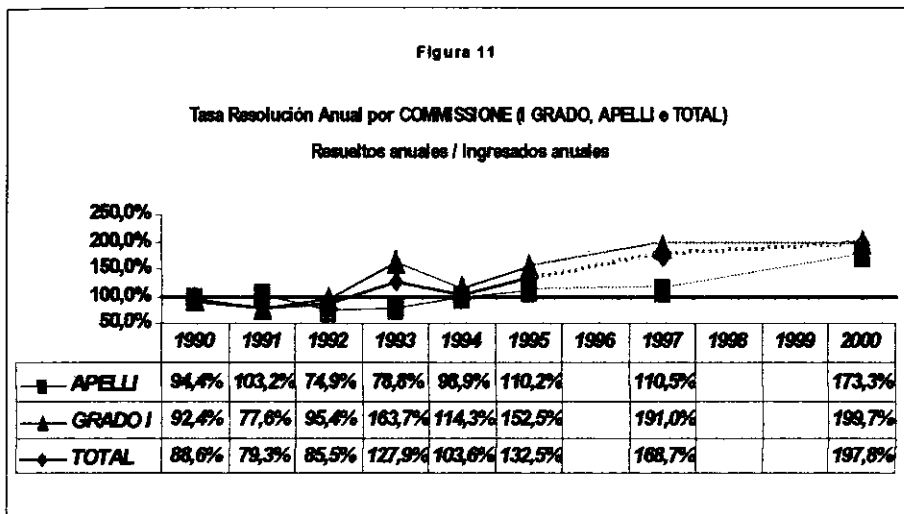
Se parte del número índice 100 para 1990 y se observa la tendencia en los años sucesivos de la década de los 90, de manera que si el número de reclamaciones totales presentadas en cada tribunal hubiera sido 100, la secuencia sería la siguiente:

- En primer instancia (siempre datos agregados para toda Italia) desde 1990 hasta 1994 se observa una disminución irregular en el número de entradas. Este último año el número de reclamaciones ingresadas ha descendido respecto a 1990 en un 18%. En 1997 el índice es del 45% lo que significa que desde 1990 se han disminuido en un 55%, mientras que desde 1990 al año 2000 disminuyen en un 59%.

- En *apelli*, el número de reclamaciones anuales asciende desde 1990 hasta 1993, año a partir del cual disminuye en gran proporción: en 1997 desciende en un 27% y en el año 2000 en un 62%, siempre tomando como punto de referencia el año 1990.

II PARTE

TIEMPOS DE RESOLUCION, EFICACIA Y PENDENCIA DE LAS COMMISSIONI TRIBUTARIE ITALIANAS segun datos agregados para el conjunto de los impuestos de toda Italia



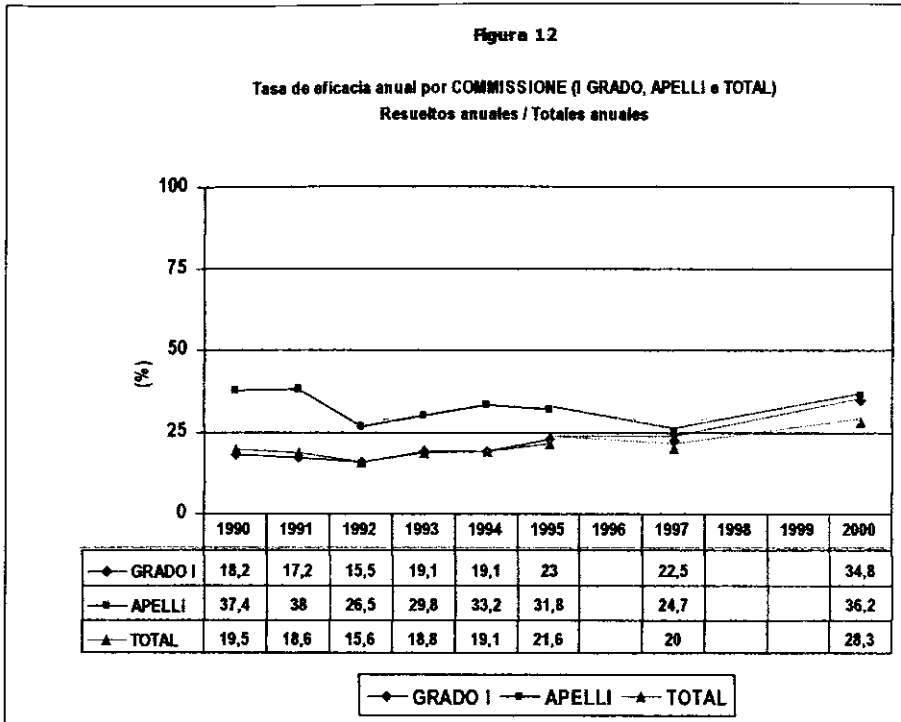
256

La tasa de eficacia mide el porcentaje de expedientes que se resuelven al año respecto al volumen de expedientes que ingresan en el mismo periodo. Siempre que dicha tasa sea inferior a 100 se estarán resolviendo menos expedientes de los que ingresan al año, lo que generara una acumulación de asuntos pendientes de resolver. Por el contrario, tasas de eficacia superiores a 100 conllevan una disminución de los expedientes pendientes de resolución.

En la figura que se presenta, se comparan las tasas de eficacia de las *Commissioni tributarie* de 1 y 2 grado y *commissione tributaria centrale*.

Para la primera instancia es observable cómo hasta 1993 se resuelve un porcentaje de asuntos menor al volumen de los mismos que ingresan al año, mientras que a partir de este año la tendencia se invierte, llegándose a resolver en 1997 y en el año 2000 prácticamente el doble de lo que se ingresa; (hecho propiciado por la disminución en el número de expedientes ingresados al año). Tasa, no obstante, todavía insuficiente para acabar con todo el acumulado pendiente de resolver.

En segunda instancia, la tasa de resolución hasta 1994 es inferior a 100, tendencia que cambia a partir de este año, observándose tasas del 110,5% en 1997 y del 173,3% en el año 2000, también en gran medida motivado por la disminución en el número de expedientes ingresados.



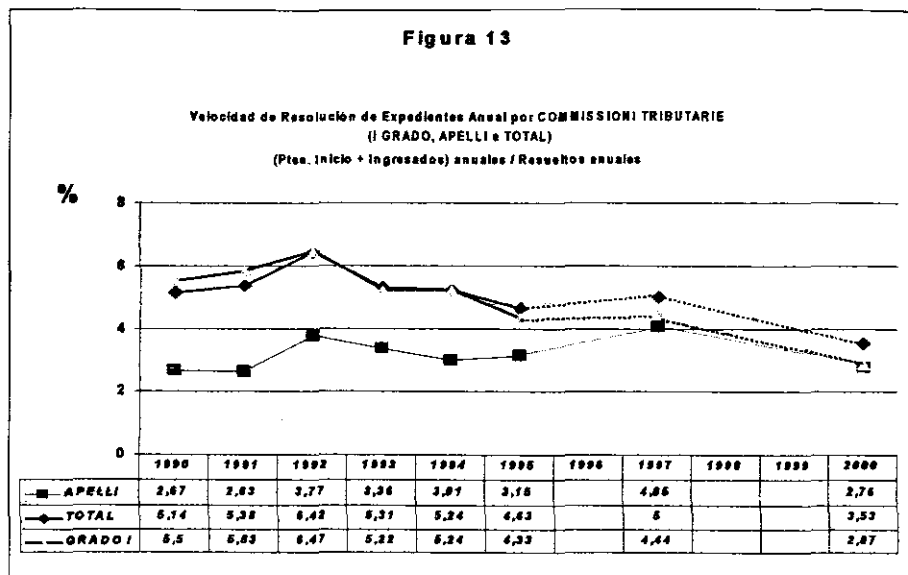
En este caso se analizan las tasas denominadas de eficacia, por tribunal, ratio que mide el volumen de expedientes resueltos al año respecto al volumen de expedientes totales anuales (esto es, los que ingresan al año más los que se arrastran de ejercicios anteriores).

Repárese que la perspectiva ahora no es tan saludable, pues a pesar de que ha mejorado la tasa de resolución a lo largo de la década de los noventa, sobre todo en los últimos años, estos porcentajes de expedientes resueltos al año son insuficientes para acabar con el volumen de trabajo anual acumulado. Así, comenzando con las *commissioni tributarie di I grado*, hasta 1994 resolvían del orden el 20% de los expedientes totales anuales, porcentaje que se incrementa ligeramente en 1995 y 1997; alcanzándose posteriormente una tasa del orden del 35% en el año 2000, por los factores ya comentados.

En las *commissioni tributarie di II grado* la tasa de eficacia es algo mayor. Comienza siendo del orden del 38%, descendiendo en los años siguientes hasta 1997 donde alcanza el mínimo (25%), experimentado un aumento importante en el año 2000 (36%).

La tasa que hemos denominado de velocidad de resolución de los expedientes, calculada como la inversa de la tasa de eficacia, representa la

Figura 13



tardanza en años desde que un expediente ingresa al tribunal hasta que es finalmente resuelto.

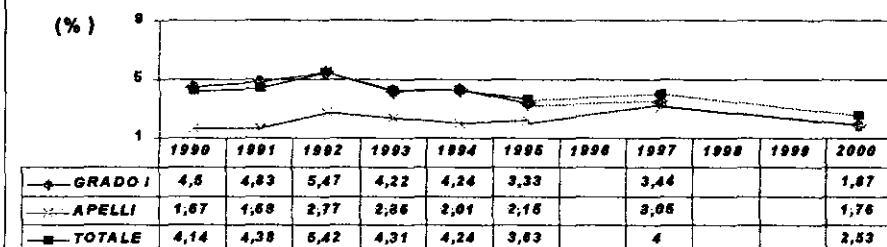
258

La comparación de valores permite apreciar cómo las *Commissioni tributarie provinciali* observan las tasas más bajas de eficacia, lo que significa que es la que más años tarde en resolver: desde 1990 hasta 1994 este tiempo oscila entre 5 y 6 años. A partir de 1994 se reducen los tiempos de espera a algo más de 4 años. Reducción, que para el año 2000 es todavía mayor, no alcanzándose los 3 años desde que el recurso ingresa en los tribunales hasta que es resuelto.

En segunda instancia, el ritmo al que se resuelve es, para toda la década, mayor. Téngase en cuenta, no obstante, que el volumen de recursos que se mueve aquí es muchísimo más pequeño que el volumen de recursos en primera instancia. En el intervalo temporal de 1990-1995 la tasa de velocidad ronda (por defecto o por exceso) los tres años, que pasa a ser de 4 años en 1997 debido a la acumulación de reclamaciones pendientes en dicho periodo, mientras que en el año 2000 cae a un orden algo superior a los dos años y medio, como consecuencia de la reducción del número de expedientes ingresados anualmente.

Figura 14

Tasa Pendencia Anual por COMMISSIONE (I GRADO, APELLI e TOTAL)
Ptes. Final año / Resueltos anuales



La tasa de pendencia difiere de la tasa de velocidad de resolución de los expedientes, en que no tiene en cuenta los asuntos en curso. Se calcula dividiendo los expedientes pendientes al final del año entre los expedientes resueltos anualmente. El resultado arroja información sobre cuántos años serían necesarios para resolver los asuntos pendientes al final del año teniendo en cuenta el ritmo de resolución actual por parte del Tribunal. Esto es, conociendo cuántos expedientes hemos sido capaces de resolver el año en curso, a este ritmo, cuánto tiempo se tardaría en resolver los expedientes pendientes al final del año.

En términos numéricos la tasa de velocidad de los expedientes y la tasa de resolución difieren en una unidad, en consecuencia, el perfil de su evolución ha sido ya analizado en la gráfica anterior, con la importante salvedad de que la tasa de pendencia siempre es una unidad inferior a la tasa de velocidad de resolución de los expedientes.

III PARTE

DESGLOSE DE LA LITIGIOSIDAD POR COMMISSIONE TRIBUTARIA, Y POR IMPUESTO: IRPEF, IRPEG, IVA

La presente gráfica refleja la evolución sufrida en las reclamaciones pendientes de IRPEF, IRPEG, e IVA al final del año en las *Commissioni tributarie di I grado*. El denominador común en las tres funciones es una disminución en el número de expedientes pendientes a 31 de diciembre, si bien los distintos impuestos siguen funciones diversas. A saber:

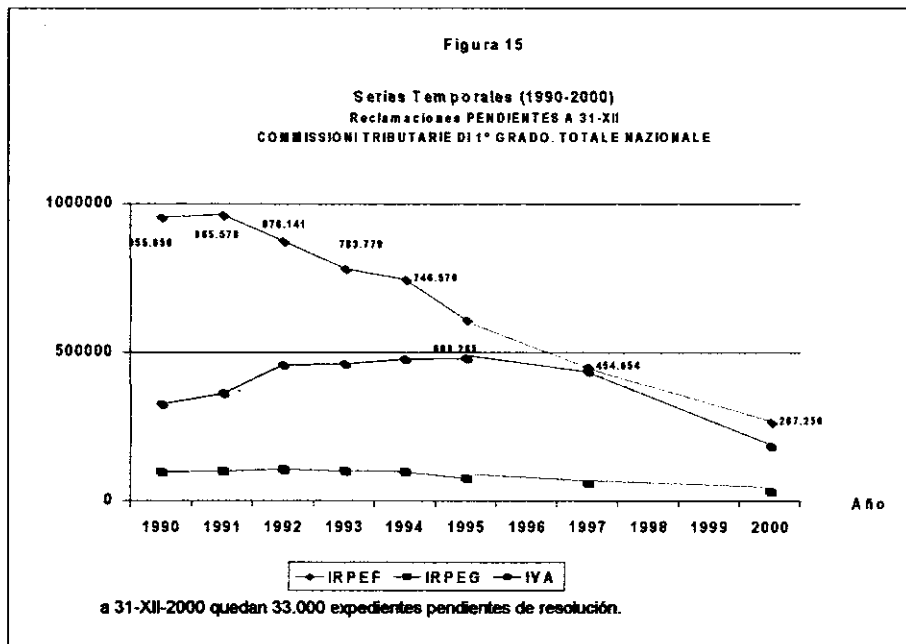
- El IRPEF, como puede apreciarse, experimenta una tendencia decreciente con fuertes pendientes:

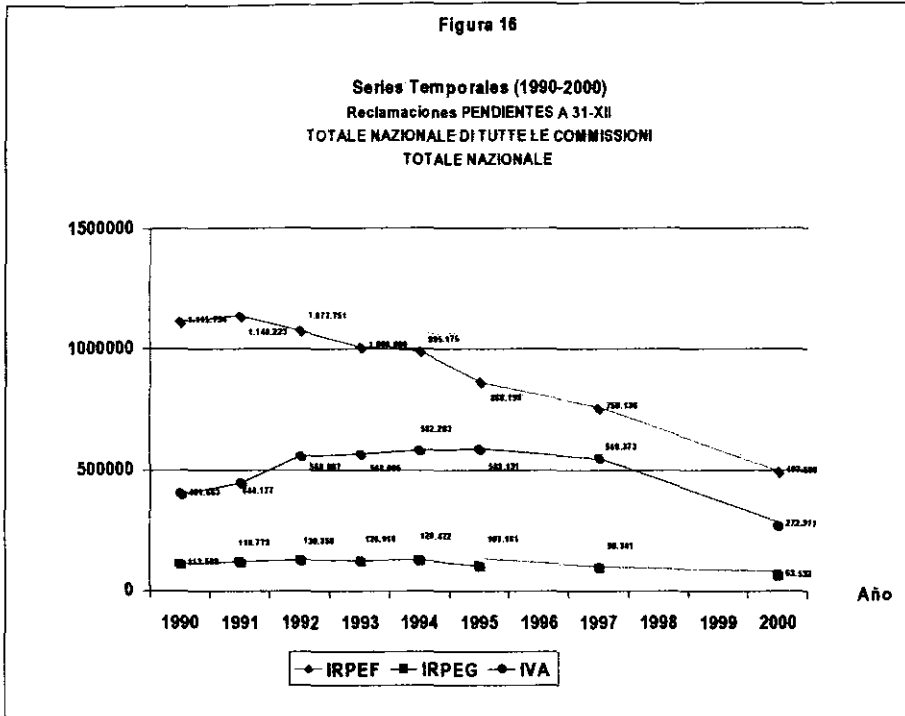
desde 1991 a 1994: las reclamaciones disminuyen en un 23%

desde 1994 a 1997, las reclamaciones pendientes disminuyen en un 40%
de 1997 a 2000, la reducción es del 41%

- Por su parte, la función que representa el IVA, muestra cómo hasta 1995 se incrementan ligeramente las reclamaciones pendientes de resolución al final de año. En 1997 se aprecia ya una disminución (de 480.000 a 436.000 expedientes), disminución que se acusa fuertemente en el año 2000, quedando reducidos los expedientes pendientes a una tercera parte (185.000).

260





- En el supuesto del IRPEG aunque los valores absolutos son menores, también podemos apreciar una disminución paulatina en el volumen de expedientes pendientes a lo largo de la década estudiada. En este sentido, hasta 1997 oscilan sobre los 100.000 expedientes pendientes, en 1997 cae al orden de los 60.000 y a 31-XII-2000 quedan 33.000 expedientes pendientes de resolución.

Para finalizar, esta figura presenta la evolución de los expedientes pendientes de resolver, desglosados para los distintos impuestos IRPEF, IRPEG e IVA para el conjunto de las *Commissioni Tributarie: I grado, II grado e Commissioni tributaria Centrale*.

Fíjese que las tres funciones siguen líneas parejas a las funciones ya comentadas en el gráfico anterior, por lo que al comentario allí realizado nos remitimos.

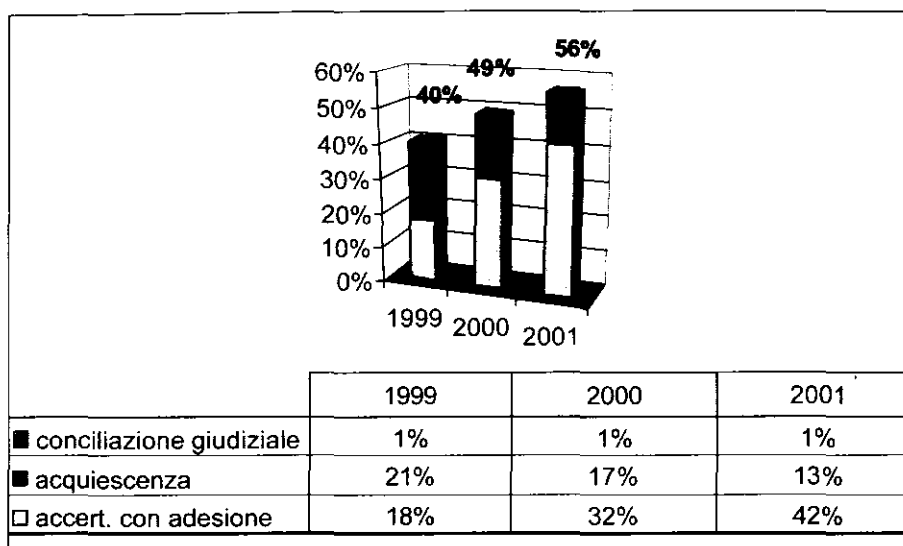
IV PARTE
CUANTIFICACION DEL NUMERO DE "ACCERTAMENTI DEFINITI
MEDIANTE ISTITUTI CONCILIATIVI"

La tabla que a continuación se transcribe deja constancia del impacto que han tenido los institutos conciliativos de naturaleza tributaria en Italia.

ACCERTAMENTI TOTALE	1999		2000		2001	
	NUM.	%	NUM.	%	NUM.	%
<i>Totale accertamenti notificati</i>	304.392	100%	347.806	100%	419.860	
100%						
<i>accert. con adesione</i>		54.037	18%		109.717	32%
	178.004	42%				
<i>acquiescenza</i>		64.887	21%		59.728	17%
55.061		13%				
<i>conciliazione giudiziale</i>	3.802	1%	1.922	1%		
3.281		1%				
<i>Totale accertamenti definiti</i>						
<i>mediante istituti conciliativi</i>	122.726	40%	171.367	49%	236.346	56%
ACCERTAMENTI PARZIALI						
<i>Totale accertamenti notificati</i>	316.025	100%	378.717	100%	166.843	
100%						
<i>accert. con adesione</i>	7.124	2%	10.438	3%	7.352	4%
<i>acquiescenza</i>	170.097	54%	192.063	51%	84.306	51%
<i>conciliazione giudiziale</i>	592	0%	48	0%	233	0%
<i>Totale accertamenti definiti</i>						
<i>mediante istituti conciliativi</i>	177.813	56%	202.549	53%	91.891	55%

Fuente: Agenzia Entrate: Direzione Centrale Accertamento-Ufficio Programmazione (trato dalle procedure di monitoraggio).

ACCERTAMENTI TOTALE



La información de la que se dispone corresponde a los años 1999-2000, cuyas cifras -en valores absolutos- permiten hacernos una idea fiel del impacto de tales medidas, en especial, del *accertamento con adesione*, así como de su importantísima repercusión, pues, como es bien sabido, tanto el concordato fiscal como la *acquiescenza* enervan la hipótesis de entablar recurso ante las *commissioni tributarie provinciali* (3). Por tanto, todos aquellos casos en que se logra realizar un *accertamento* total mediante estos institutos conciliativos se esta evitando un potencial recurso.

Fíjese que en el año 1999 del integro de "*accertamenti totale*" notificados, el 40% fueron definidos mediante institutos conciliativos (concordato: 18%, *acquiescenza*: 21% y *conciliazione giudiziale*: 1%). Porcentajes que se incrementan en el año 2000, en el cual el 49% de los *accertamenti* totales notificados provienen de institutos conciliativos, porcentaje en el que pesa extraordinariamente el número de *accertamenti con adesione* que pasa a ser del 32% (*acquiescenza*: 17% y *conciliazione giudiziale*: 1%). Tendencia que se agudiza el año 2001 en el que ya más de la mitad de los *accertamenti totales* notificados se acuerdan mediante tales institutos, en el bien entendido que destaca sobremanera el *accetamento con adesione* (42%), seguido de la *acquiescenza* (13%), manteniendo la *conciliazione giudiziale* su escasa participación (1%).

(3) En el caso de la *conciliazione giudiziale* el efecto de la reducción del contencioso se deja sentir en el transito de la primera a la segunda instancia, si bien como veremos seguidamente se trata de un instituto poco utilizado.

En definitiva, el uso de los institutos conciliativos de corte tributario es cada vez mayor, con una tendencia expansiva del *accertamento con adesione* y un bajo peso específico de la figura de la *conciliazione giudiziale*.

CONCLUSIONES

Las conclusiones más significativas que podemos extraer respecto a la litigiosidad acaecida "*Nel rapporto tributario in Italia*" durante la década de los noventa son las siguientes:

En las *Commissioni tributarie provinciali* de Italia, según datos agregados para el conjunto nacional en el orden impositivo, puede afirmarse que desde los inicios de la década de los noventa hasta el año 2000 se ha producido una disminución fortísima en el número de expedientes pendientes de resolución, los cuales se han visto reducido en un porcentaje superior al 50%. Han pasado del orden de los 2.700.000 asuntos pendientes de resolver a 31-XII-1992, a 900.000 reclamaciones no resueltas en fecha 31-XII-2000. En esta serie temporal el salto más pronunciado se acusa en el intervalo 1997-2000, en el que el número de asuntos pendientes a final de año se reduce en un 48% (de 1.800.000 a 900.000).

Aún siendo consciente de la dificultad que conlleva establecer una relación causa-efecto, en esta disminución de expedientes, sin duda ha tenido mucho que ver la mayor utilización de los instrumentos tributarios conciliativos y, en particular, del *accertamento con adesione* (4). Hecho que corrobora las cifras que obran en las memorias realizadas por el *Ministero delle Finanze* y que han sido analizados a lo largo de este estudio. En este sentido, según datos agregados para toda Italia relativos al conjunto de los impuestos, en primera instancia se observa cómo el "número de expedientes resueltos anualmente" experimenta una tendencia oscilante sin grandes cambios en toda la década de los noventa, mientras que la variable que sí ha disminuido es la correspondiente al "número de expedientes que ingresan al año", tal y como puede apreciarse en la figura 11. Fenómeno que ha motivado un resultado muy positivo en la tasa de resolución de los expedientes (resueltos anuales/ingresados anuales), que comienza siendo inferior al 100% (es decir entraban al año más expedientes de los que se resolvían anualmente) y acaba siendo en los años 1997 y 2000 prácticamente del 200%, esto es, se resuelve el doble de lo que se ingresa al año debido a que las entradas han caído prácticamente a la mitad.

(4) Recuérdese que del total de *accertamenti* notificados en los años 1999-2000 se han definido mediante institutos conciliativos los siguientes:

en 1999 el 40% de los cuales el 18% son con adhesión del contribuyente, en el 2000 el 49% (32% con adhesión) y en el 2001 el 56% (el 42% con adhesión).

Con todo, estas cifras hay que relativizarlas pues tal relación sería óptima si no se arrastrara un importante volumen de expedientes sin resolver. De ahí, que la tasa de eficacia en esta década ha mejorado en el tiempo, pero sigue arrojando cocientes insuficientes para acabar con el volumen de trabajo que tienen las *commissioni tributarie provinciali* [a principios de los años 90 se hacía frente al 18% del total de asuntos (pendientes más ingresados al año) y en el año 2000 se esta aproximadamente en el 35%].

Todo lo anterior tiene su traducción directa en los tiempos de espera que tardan los expedientes en ser resueltos. A tal fin, pueden utilizarse dos ratios: -*velocidad de resolución*, que tiene en cuenta también el año en el que ingresan los expedientes en el tribunal y -*la tasa de pendencia* que mide el tiempo que se tardaría en resolver los expedientes pendientes a final de año, si se continua con el ritmo de resolución actual.

Fíjese que la velocidad de resolución de los expedientes en las *commissioni* de primera instancia es lentísimo, pues hasta 1994 se venía tardando entre 5 y 6 años. Se percibe una mejoría en 1997 (algo más de 4 años) para descender a menos de 3 años de espera en el 2000.

Nota: la tasa de pendencia, como se ha dicho, es igual a la anterior pero siempre reducida en una unidad.

Por tanto, la conclusión final es que se ha experimentado una disminución del contencioso en las *commissioni tributarie provinciali* para lo cual ha sido preciso establecer medidas de impacto con qué hacer frente a la masa de expedientes pendientes de resolución, que a los anteriores ritmos de resolución no hubieran podido absorberse. Camino, empero, todavía queda mucho por recorrer. Con todo, el buen comportamiento que han tenido los institutos tributarios conciliativos y, sobre todo, el *accertamento con adesione*, permite predecir que de seguirse la tendencia vista en los últimos años, seguirá cayendo el número de expedientes que ingresen en los tribunales al año, lo que permitirá ajustar la capacidad de resolución de los mismos con el número de recursos ingresados al año más lo que, en su caso, se lleve pendiente. Hecho que, obviamente, no puede sino repercutir en una mejora de la calidad de las resoluciones adoptadas, pues se resolverá aquello que realmente requiera ser juzgado ante un tribunal. En suma, una justicia más eficaz, célere y cualificada.

Nota: no pasamos por alto la gran responsabilidad que pesa sobre los actuarios tributarios encargados de materializar el instituto del *accertamento con adesione* y de cuyo buen hacer dependerá en gran medida la bondad de este mecanismo. Lo que conlleva el riesgo de que se produzcan irregularidades, por ejemplo, cuando no se lleve a cabo una revisión y reevaluación de los datos con trascendencia fiscal ya aportados o aportados posteriormente para lograr un *accertamento con adesione*, sino que el instructor actuario se limite a ofrecer al contribuyente una rebaja a

tanto alzado en el "débito tributario" (por ej. el 20%) (5). Aún a sabiendas de lo anterior, nuestro estudio se ha centrado en el análisis de las grandes cifras o magnitudes agregadas referidas al sistema impositivo nacional italiano, a tenor del cual no podemos sino concluir elogiando los satisfactorios resultados obtenidos en la década estudiada en la lucha contra la inflación del número de procesos tributarios, aunque la batalla—desafortunadamente—dista mucho de estar vencida.

Por lo que respecta a las *Commissioni tributarie regionali* es constatable cómo durante la década de los noventa en el tramo 1997-2000 se logran reducir los expedientes pendientes de resolución en un 45%

El número de expedientes ingresados oscila sobre los 150.000 hasta 1994, en 1995 cae a 122.000, en 1997 a 98.000 y en el 2000 a 60.000, lo que significa que las entradas se reducen de 1994 a 1997 en un 37% y de 1997 a 2000 en un 39%. Ello hace que la tasa de resolución varíe a partir del año 1994, alcanzándose porcentajes del 110% en 1997 y del 173% en el año 2000, insuficientes, no obstante, para acabar con el volumen de expedientes acumulados pendientes de resolver, pues fijese que aunque la tasa de eficacia en los tribunales de segunda instancia es mejor que en primera instancia, tan solo oscila alrededor del 30% como media aproximada para la década de los 90, si bien en el año 2000 alcanza el 36%.

Finalmente, los tiempos de espera calculados a partir de la tasa de velocidad de resolución indican que desde 1990 a 1997 cada vez se tarda más tiempo en resolver los litigios. Al inicio sobre los 3 años, alcanzándose en 1997 los cuatro años, mientras que en el año 2000 se reduce a algo más de dos años y medio.

(5) En este sentido, no faltan detractores del instituto del concordato fiscal apuntando éste y otros vicios similares a que puede dar lugar, como efectivamente aconteció en el pasado. De facto, parte de la doctrina tributaria italiana coincide en que las vulneraciones del principio de legalidad a que dio lugar el antiguo concordato tributario abocaron a su supresión a partir de la década de los 70. Sin embargo, la situación actual—desde nuestro punto de vista—ha cambiado mucho, pues el grado de profesionalidad de los instructores actuarios, así como los medios personales y materiales de los que dispone hoy la administración tributaria conforman un escenario no comparable con la situación anterior.

LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA DERIVADA
DEL INSTITUTO TRIBUTARIO CONCILIATIVO
DENOMINADO "ACCERTAMENTO CON ADESIONE".

El presente análisis se construye a partir de los datos contenidos en el capítulo "Entradas tributarias" del *Bilancio dello stato. Entrate tributarie* (fonte: *Rendiconto generale dello Stato*). En primer lugar, es analizado el balance del año 2000 del cual se estudian:

- Los ingresos devengados y recaudados ("competenza" e "cassa") para los impuestos IRPEF, IRPEG e IVA
- Del elenco de entradas que provienen de estas voces se analizan las partidas que siguen: -ingresos totales por impuestos; -ingresos por *ruoli* y entradas provenientes del *accertamento con adesione*.

Descrita la situación existente el año 2000, se procede al estudio comparativo de los parámetros vistos para el período temporal 1997-2000.

Nota: la partida del balance que alude a los ingresos por *ruoli* comprende sólo los ingresos tributarios derivados del "debito tributario" y no los intereses y las sanciones, pues éstos últimos no se consignan en el capítulo del balance dedicado a tributos sino en el correspondiente a "Entrate extratributarie".

BILANCIO DELLO STATO – ENTRATE TRIBUTARIE. ANNO 2000

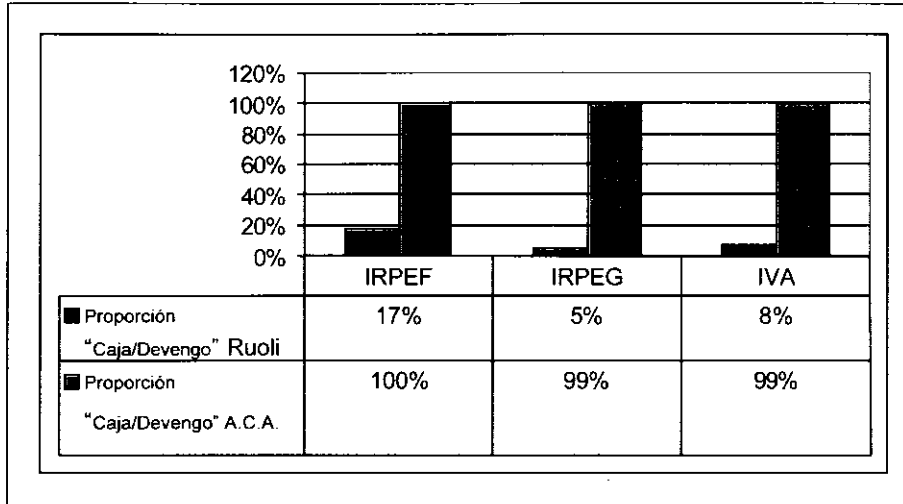
267

La tabla que a continuación se transcribe refleja los importes totales efectivamente recaudados para los impuestos: IRPEF, IRPEG, e IVA. De la suma global se distinguen las cantidades provenientes de *ruoli* y del instituto del *accertamento con adesione*, analizándose cuál es el porcentaje de recaudación real por voz, respecto a los correspondientes ingresos devengados, esto es, del total devengado por partida, cuánto se ha ingresado efectivamente en el tesoro público.

	Devengado	Caja	Proporcion Caja/Devengo
IRPEF	234068	227511	
<i>Ruoli</i>	5181	895	17% De lo devengado per <i>ruoli</i> solo se ingresa un 17%
Acc. con ades.	307	308	100% En el accert con ades. Se ingresa el 100%
IRPEG	58312	56211	
<i>Ruoli</i>	2032	110	5% (De lo devengado por <i>ruoli</i> se cobra un 5%)
Acc. con adesione	242	239	99% Se recupera praticamente todo, que ademas es una cantidad superior a lo ingresado per <i>ruoli</i> (110)
IVA	179828	175848	
<i>Ruoli</i>	4472	349	8% (Del total devengado por <i>ruoli</i> se ingresa el 8%)
Acc. con adesione	195	194	99%

Fuente: Bilancio dello stato. Ministero delle Finanze. ANO 2000. En miliardi di lire (miles de millones)

PROPORCIÓN DE LA RECAUDACIÓN EFECTIVAMENTE INGRESADA RESPECTO A LA RECAUDACIÓN DEVENGADA. AÑO 2000.



Fíjese cómo el porcentaje de ingresos devengados por *ruoli* es siempre superior al porcentaje de ingresos devengados por *accertamento con adesione* respecto a la suma total de ingresos devengados en los tres impuestos analizados. Sin embargo, interesa llamar la atención del lector sobre la escasa recaudación real de tales ingresos devengados por *ruoli*, así, en el IRPEF del total de ingresos devengados por *ruoli* se ingresa el 17% de los mismos, en IRPEG el 5% y en IVA el 8%. A sensu contrario, en el *accertamento con adesione* el tanto por ciento de recaudación real sobre el volumen de ingresos devengados es del 100% y 99%, e incluso, como veremos posteriormente algunos años los ingresos recaudados superan el 100% de lo devengado debido a los intereses pagados cuando se realizan pagos fraccionados.

Seguidamente se calcula el peso que representan los ingresos tanto devengados como recaudados por *ruoli* y por *accertamento con adesione*, respecto del total de ingresos devengados y recaudados para cada uno de los impuestos.

	Devengado	%	Caja	%
IRPEF	234068		227511	
<i>Ruoli</i>	5181	2,2%	895	0,4%
Acc. con ades.	307	0,1%	308	0,1%
IRPEG	58312		56211	
<i>Ruoli</i>	2032	3,5%	110	0,2%
Acc. con adesione	242	0,4%	239	0,4%
IVA	179828		175848	
<i>Ruoli</i>	4472	2,5%	349	0,2%
Acc. con adesione	195	0,1%	194	0,1%

Véase cómo los ingresos devengados por *ruoli* y por *accertamento con adesione* representan una cantidad mínima respecto al volumen total de ingresos devengados para cada uno de los impuestos. El porcentaje sobre el total es siempre mayor en el caso de los ingresos devengados por *ruoli*, sin embargo, como de esta cantidad devengada se ingresa un volumen mínimo, mientras que en el *accertamento con ad.* se ingresa el 100%, la recaudación real de los dos institutos ya no difiere tanto.

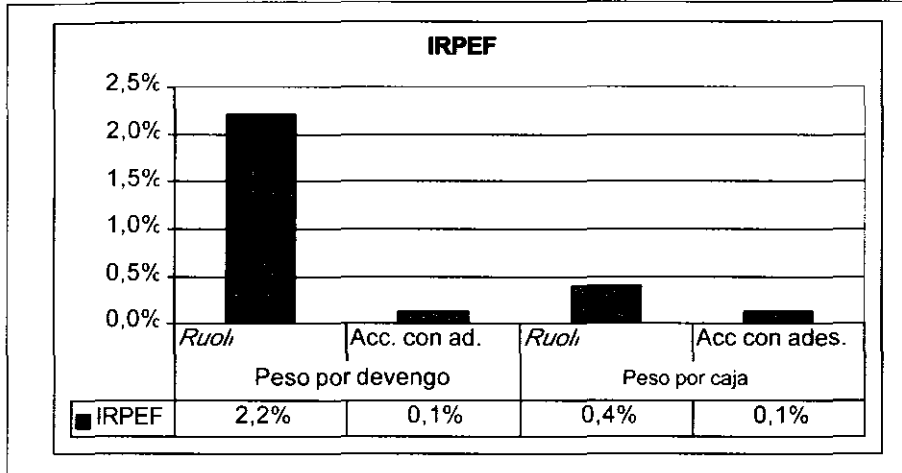
RUOLI devengado (IRPEF: 2,2% IRPEG: 3,5% IVA: 2,5%)

A.C.A. devengado (IRPEF: 0,1% IRPEG: 0,4% IVA: 0,1%)

RUOLI ingresado (IRPEF: 0,4% IRPEG: 0,2% IVA: 0,2%)

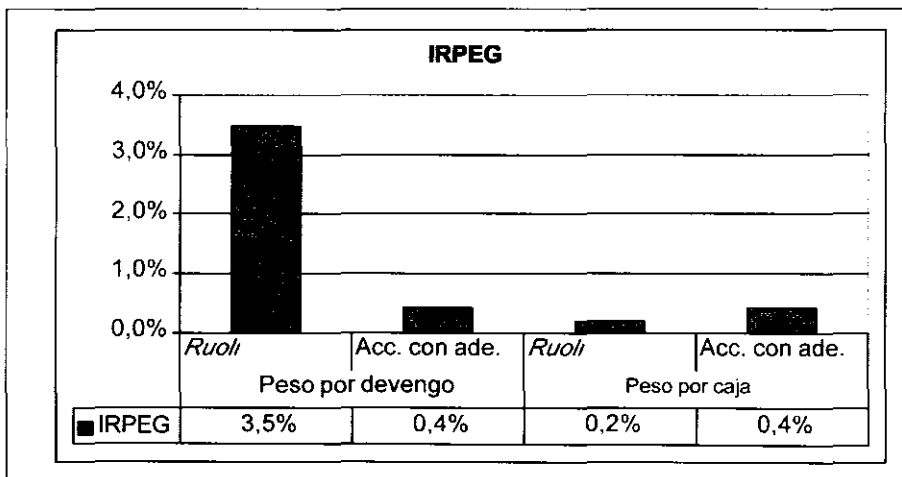
A.C.A. ingresado (IRPEF: 0,1% IRPEG: 0,4% IVA: 0,1%)

PESO DE LA RECAUDACIÓN POR RUOLI Y POR ACCERTAMENTO CON ADESIONE RESPECTO AL TOTAL DE LA RECAUDACIÓN DE IRPEF, SEGÚN LOS CRITERIOS DE DEVENGO Y CAJA. AÑO 2000

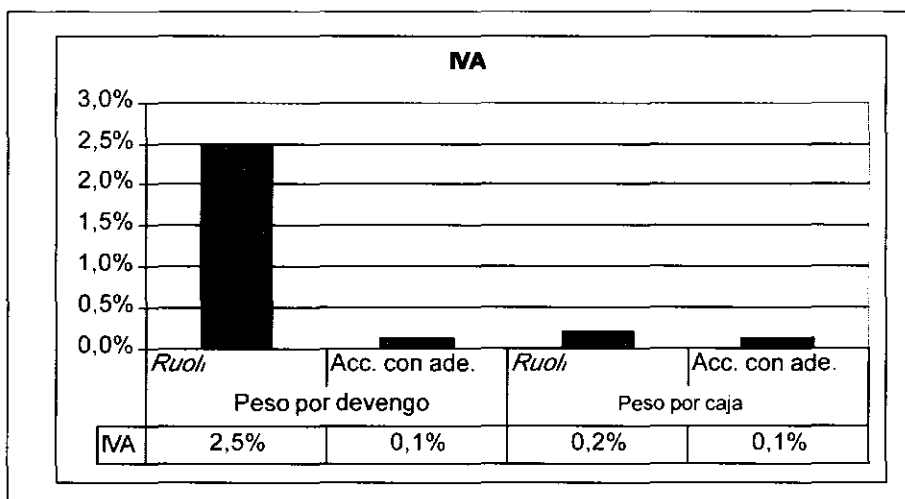


27

PESO DE LA RECAUDACIÓN POR RUOLI Y POR ACCERTAMENTO CON ADESIONE RESPECTO AL TOTAL DE LA RECAUDACIÓN DE IRPEG, SEGÚN LOS CRITERIOS DE DEVENGO Y CAJA. AÑO 2000



**PESO DE LA RECAUDACIÓN POR RUOLI Y POR ACCERTAMEN-
TO CON ADESIONE RESPECTO AL TOTAL DE LA RECAUDACIÓN
DE IRPEG, SEGÚN LOS CRITERIOS DE DEVENGO Y CAJA**



Los gráficos anteriores ponen de manifiesto los siguientes aspectos:

- Pese a que los ingresos devengados por *ruoli* son muy superiores a los ingresos devengados por *accertamento con adesione*, repárese en que la recaudación real proveniente de *ruoli* ya no difiere tanto respecto a la recaudación real derivada del concordato tributario, es más; en ocasiones incluso se recauda un mayor volumen de ingresos por *accertamento con adesione* que por *ruoli*. Es el caso del IRPEG en el año 2000, donde los ingresos recaudados por *ruoli* son 110 *miliardi* de liras (0,2% sobre el total de ingresos recaudados por IRPEG) y los ingresos recaudados por *accertamento con adesione* son del orden de los 240 *miliardi* de liras (0,4% sobre el total de los ingresos recaudados por IRPEG). Es decir, se recauda el doble por *accertamento con adesione* que por *ruoli*.
- En los impuestos IRPEF e IVA, la proporción de lo recaudado por *accertamento con adesione* no supera el porcentaje recaudado por *ruoli*, pero sí mantiene unas cifras parejas, a diferencia de lo que sucede con los ingresos devengados por *ruoli* y por *accertamento con adesione*.

BILANCIO DELLO STATO - ENTRATE TRIBUTARIE
ANNI 1997 - 2000

	1997				1998			
	DEVENGO (COMPETENZA)		CAJA (CASSA)		DEVENGO (COMPETENZA)		CAJA (CASSA)	
IRPEF	194342	%	187945		211832		200221	
<i>Ruoli</i>	3280	1,70%	699	0,37%	2943	1,34%	906	0,45%
A.C.A.	45	0,02%	43	0,02%	155	0,07%	154	0,08
IRPEG	50018		44600		46166		42185	
<i>Ruoli</i>	1919	3,8	208	0,47%	1993	4,30%	222	0,50%
A.C.A.	18	0,04%	24	0,05%	93	0,20%	103	0,20%
IVA	130767		125759		148307		144061	
<i>Ruoli</i>	3101	2,40%	315	0,25%	8295	5,60%	232	0,20%
A.C.A.	28	0,02%	49	0,04%	41	0,03%	55	0,04%

	1999					2000			
	DEVENGO		CAJA			DEVENGO		CAJA	
IRPEF	238986		233379			234068	%	227511	%
<i>Ruoli</i>	3948	1,70%	744	0,31%		5181	2,2%	895	0,4%
A.C.A.	184	0,08%	186	0,08%		307	0,1%	308	0,1%
IRPEG	67061		58079			58312		56211	
<i>Ruoli</i>	3420	5,10%	159	0,27%		2032	3,5%	110	0,2%
A.C.A.	193	0,20%	201	0,35%		242	0,4%	239	0,4%
IVA	157626		148681			179828		175848	
<i>Ruoli</i>	4383	2,80%	257	0,20%		4472	2,5%	349	0,2%
A.C.A.	100	0,06%	102	0,07%		195	0,1%	194	0,1%

La tabla expuesta *supra* refleja la situación comentada previamente extendiendo el análisis a los años 1997-2000.

- Por lo que respecta al IRPEF, los ingresos devengados por *ruoli* representan una proporción algo menor al 1,7% del total de los ingresos devengados por IRPEF hasta el año 1999, mientras que en el año 2000 pesan el 2,2% sobre el total de ingresos devengados por este impuesto. La recaudación real, sin embargo, oscila en este período sobre el 0,3-0,4% del volumen total de ingresos recaudados por IRPEF. Para la partida *accertamento con adesione* se observa cómo prácticamente lo devengado coincide con lo ingresado, pesando una proporción del 0,08% sobre el total de ingresos recaudados por IRPEF, peso que se incrementa en el año 2000 (0,1%).

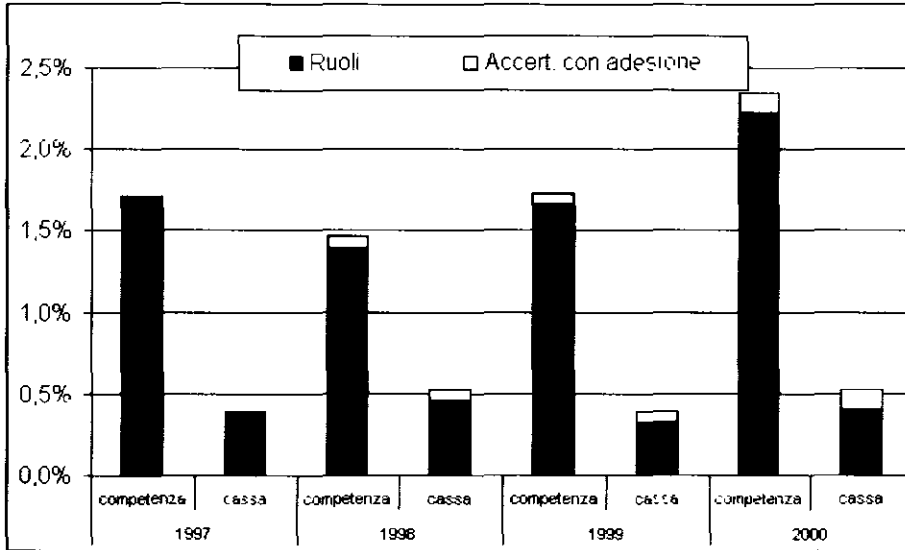
Así, este último año es cuando más se ha ingresado por *accertamento con adesione* (308 miliardi de liras), siendo la cifra recaudada por *ruoli* 895 miliardi de liras.

Con relación al IRPEG es observable cómo del total del volumen de ingresos devengados por *ruoli* (que oscila sobre el 3,5 y 5% del total de ingresos devengados por este impuesto), tan sólo se ingresa una cantidad que no llega al 1%. Comparando esta situación con la acaecida en el *accertamento con adesione*, los ingresos devengados por este último instituto en los años 1999 y 2000, han superado lo ingresado por *ruoli*. También se aprecia un claro incremento de los ingresos recaudados por *accertamento con adesione* desde 1997 hasta el año 2000, consecuencia del aumento en el número de *accertamenti* con *adesione* realizados en este período.

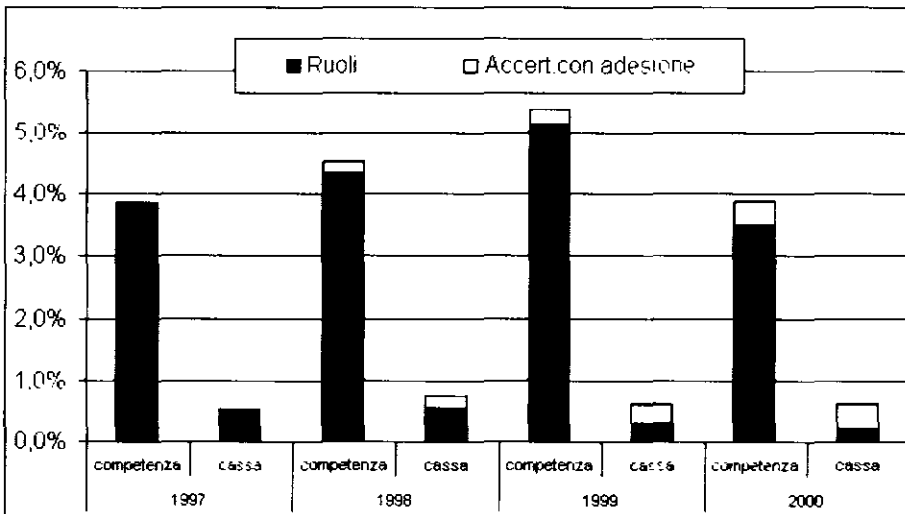
En el IVA podemos extrapolar los comentarios ya realizados en los casos previos respecto al porcentaje de ingresos devengados por *ruoli* e ingresos recaudados por *ruoli*. Respecto a los ingresos devengados e ingresados por *accertamento con adesione*, véase cómo las cifras se asemejan en mayor medida, si bien es algo superior la recaudación efectiva por *ruoli*, durante el período temporal analizado.

Gráficamente:

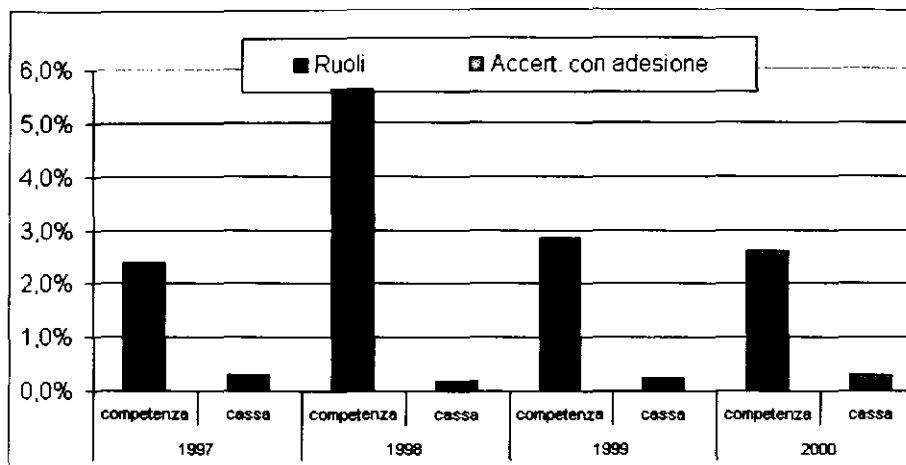
IRPEF



IRPEG



IVA



PORCENTAJE DE INGRESOS RECAUDADOS RESPECTO A LOS INGRESOS DEVENGADOS

277

Finalmente, la tabla que a continuación se adjunta nos da idea del porcentaje que representa la recaudación efectiva proveniente de *ruoli* y del concordato, respecto al total de ingresos devengados por *RUOLI* y por *ACCERTAMENTO CON ADESIONE* para los tres impuestos analizados

	1997	1998	1999	2000
IRPEF				
<i>Ruoli</i>	21%	31%	19%	17%
Acc. con ades.	95%	99%	101%	100%
IRPEG				
<i>Ruoli</i>	11%	11%	4,6%	5,4%
Acc. con adesione	133%	111%	102%	99%
IVA				
<i>Ruoli</i>	10%	2,8%	6,2%	7,8%
Acc. con adesione	175%	134%	102%	99%

Nota: en el *accertamento con adesione* el volumen de lo ingresado en ocasiones supera el volumen de ingresos devengados debido a que el D.L. 218 que regula este instituto permite realizar el pago fraccionado en dos años (ocho pagos trimestrales), o, en ocasiones especiales (6) en tres años (doce pagos trimestrales), siempre devengándose los correspondientes intereses.

INGRESOS DEVENGADOS POR RUOLI; ACCERTAMENTO CON ADESIONE Y ACQUIESCENZA CON RELACIÓN A LOS IMPUESTOS: IRPEF, IRPEG, IVA

La presente tabla refleja los ingresos devengados por conceptos e impuestos, teniendo en cuenta también la figura de la *acquiescenza* u omisión de impugnación. En líneas generales puede destacarse cómo los ingresos devengados como consecuencia de la omisión de impugnación tienen un mayor peso en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas que en el Impuesto de sociedades e IVA.

	1997	1998	1999	2000	1997	1998	1999	2000
IRPEF	3403	3397	4347	5763	100%	100%	100%	100%
<i>Ruoli</i>	3280	2944	3948	5182	96,4%	86,7%	90,8%	89,9%
<i>Accertamento con adesione</i>	84	304	184	308	2,5%	8,9%	4,2%	5,3%
<i>Omessa impugnazione</i>	39	149	215	273	1,1%	4,4%	4,9%	4,7%
IRPEG	1965	2123	3639	2314	100%	100%	100%	100%
<i>Ruoli</i>	1919	1993	3420	2031	97,7%	93,9%	94,0%	87,8%
<i>Accertamento con adesione</i>	39	93	193	242	2,0%	4,4%	5,3%	10,5%
<i>Omessa impugnazione</i>	7	37	26	41	0,4%	1,7%	0,7%	1,8%
IVA	4144	8503	4623	4677	100%	100%	100%	100%
<i>Ruoli</i>	3101	8295	4383	4475	74,8%	97,6%	94,8%	95,7%
<i>Accertamento con adesione</i>	28	41	100	195	0,7%	0,5%	2,2%	4,2%
<i>Omessa impugnazione</i>	1015	167	140	7	24,5%	2,0%	3,0%	0,1%

Fuente: Bilancio consuntivo dello Stato. Ministero delle Finanze, in miliardi di lire

Nota: en la *acquiescenza* la recaudación real suele coincidir con los ingresos devengados. Vid. *bilancio dello Stato*, anno 2000.

(6) Si las sumas debidas superan los 100 millones de liras.