

ROMA

Dip. II
Unita organizzativa Tributi
I-servizio complesso- ICI

Il dirigente
Carmine Filippo Cellucci

La tutela del contribuente

Hasta hace pocos años un discurso sobre “colaboración” y “buena fe” en el ámbito de una relación como la tributaria, caracterizada por el antagonismo, por la desconfianza y por esquemas de actuación particularmente rígidos, hubiera parecido extravagante.

La colaboración entre fisco y contribuyente, durante una larga fase histórica, fue poco más que una aspiración. Es suficiente pensar en la falta de previsión de formas de contradictorio anticipado entre administración y contribuyente, en el vínculo (casi total) de la actuación administrativa y el esquema autoritario de la aplicación del tributo, en el cual las posibilidades de acción del contribuyente eran limitadas a la mera alternativa entre la total aquiescencia del pretexto fiscal o su impugnación frente a los órganos internacionales. No obstante, los principios establecidos en el artículo 97 de la constitución, que establecen imparcialidad y buen andamiaje de la administración.

La relación entre fisco y contribuyente se desarrolló a partir de los años noventa, hacia formas de mayor democracia, participación y cooperación, gracias al hecho que institutos (a veces ya operantes en el derecho administrativo general) dieron una “base normativa” al comportamiento que los funcionarios del fisco no habían querido adoptar. Un primer momento crucial en este sentido se realizó con la extensión del instituto de la auto-tutela al procedimiento tributario, art. 68 del D.P.R. n. 287/1992. El legislador sanciona aquello que también en materia tributaria vale como principio general de la auto-tutela administrativa (que después deberá ejercerse según modalidades particulares, dado el carácter “vinculante” de la actividad de imposición).

Se trata del poder-tener de la administración financiera de retirar los propios actos de imposición y de cobro anulándolos oficialmente, en el momento en el que estos sean reconocidos por la misma administración como ilegítimos o infundados. La extensión de la auto-tutela al sector tributario es la primera señal tangible de una mayor consideración y de actitudes de colaboración que empiezan así a encontrar un espacio.

Un ulterior paso hacia adelante, hacia la realización de una disposición de la colaboración entre las relaciones del fisco y del contribuyente, esta representado en la introducción , realizada en 1997 por el instituto de comprobación con adhesión. En este caso se asiste nuevamente a la superación de un esquema de retiro a favor de formas de cooperación.

A diferencia de la auto-tutela, en la comprobación de la adhesión no está el reconocimiento de un error por parte de la administración sino el compromiso sobre una controversia cuyo éxito es incierto. Se trata de un momento de “colaboración”, en el que la confrontación entre los intereses de las dos partes permite llegar a una solución más eficiente. La visión rigidamente antagonista de las relaciones en las que las administraciones y el contribuyente no dialogan, se supera gradualmente. Ambas partes son concientes que de la cooperación pueden derivar ventajas para los dos, en términos de mayor eficiencia para la administración que ve reducirse el riesgo de emanar averiguaciones ilegítimas o infundadas; se pueden aumentar las posibilidades de una concreta opción de cobro además de ofrecer una mayor transparencia y mayor garantía para el privado, que puede así contribuir a la definición de la pretensión fiscal. Se beneficia además el efecto “premio” típico de la comprobación con adhesión, en términos de reducción de la potestad sancionadora. Esta actitud de mayor colaboración tutela el contribuyente y logra culminarse con la ley 212 del 27 julio del 2000, que se refiere a “Disposiciones en materia de estatuto contribuyente” a través del cual se obtiene la consagración de principios que ya existían en el sistema.

El estatuto tiene el mérito de dar un fundamento normativo según el cual “colaboración” y “buena fe” constituyen principios inspiradores de las relaciones entre administración financiera y contribuyente-privado, además permite la plena operatividad del principio de imparcialidad, art. 97 de la Constitución, en particular en materia fiscal.

A diferencia de los derechos del contribuyente adoptados por otros países europeos, que controlan las obligaciones de los órganos de comprobación durante las verificaciones fiscales el estatuto del contribuyente presenta un contenido mucho mas amplio en el expresar los “principios generales del orden tributario” 8 art.1), este además trae consigo unas disposiciones que tienen como destinatarios además de la Administración financiera, las regiones y los entes locales, los concesionarios para los cobros y el mismo legislador (como en el caso de las normas sobre la producción legislativa; art 2,3 y 4).

En el momento de actuar estas disposiciones constitucionales (art. 3,23,53, 97 de la Constitución) destinada a permanecer estable con el pasar del tiempo y a influenciar toda la norma tributaria, favoreciendo así el diálogo entre administraciones y contribuyentes.

Con las nuevas disposiciones tributarias introducidas por la ley se reconocen explícitamente los principios que garantizan la tutela del contribuyente, como son el derecho a la información, determinado por el art.5, cuyo dispositivo impone a la administración financiera de asumir ideas idóneas, dedicadas a adquirir el completo conocimiento de las disposiciones legislativas y administrativas vigentes en materia tributaria; el derecho a la claridad y a la motivación del acto. El objetivo es que este ultimo pueda ser comprensible también para aquel que no es competente en materia tributaria con el fin de que no resulte arbitrario.

La primera exigencia, aquella cuyo fin es garantizar la comprensión del acto, satisfacen las disposiciones indicadas en el artículo 2 del artículo 7, L n. 212 del 2000, que prescribe los actos de la administración financiera y de los concesionarios de cobro que deben indicar las siguientes cosas:

- la oficina en la cual se pueden obtener informaciones completas en merito al acto notificado o comunicado;
- el responsable del procedimiento, el órgano o la autoridad administrativa en la cual es posible promover un nuevo examen en merito al acto en sede de auto-tutela;
- la modalidades, los términos, el órgano jurisdiccional o las autoridades administrativas donde es posible ir en caso de actos impugnables.

Los actos en los cuales deben estar presentes los elementos que acabamos de citar son aquellos de la administración financiera, comprendiendo también la administración financiera de las regiones y de los entes locales. Además para garantizar que el acto emanado no sea fruto del libre arbitrio de la administración financiera, se tiene que indicar el motivo; es decir el recorrido lógico que la oficina siguió y que lo indujo a la emanación de este acto, indicando los presupuestos del hecho (es decir los hechos realmente sucedidos, los elementos factuales, sobre los que se apoyan los pretextos administrativos.) y las razones jurídicas (es decir las disposiciones legislativas y sub-legislativas que el derecho tributario considera como violaciones, sea las normas sancionadoras o procedimentales, donde estas últimas sean necesarias para justificar la emanación del acto), que hayan determinado la decisión administrativa. La motivación es entonces un requisito substancial sobre el que se apoya todo el acto administrativo: es el elemento que garantiza a la administración financiera que no actuó en contra de la ley, sino que actuó una disposición, que desde el punto de vista substancial, legitima el pretexto de la administración financiera. La introducción sobre la obligación de motivación, creada por el estatuto, garantiza una lectura “homogeneizante” de los procedimientos de comprobación, es decir de una posible actuación del principio de transparencia del acto administrativo. La motivación por lo tanto constituye un elemento calificador y central de los actos impositivos a nivel tributario, porque esos, siendo por excelencia aquellos actos que tienden a incidir negativamente en la esfera patrimonial del contribuyente, implican que el acto evidencia los presupuestos del mismo y las razones jurídicas sobre las cuales se funda, de manera que la participación del contribuyente al procedimiento administrativo resulte lo mas transparente posible.

El estatuto en el art. 8 determina una serie de disposiciones para la tutela de la integridad patrimonial del contribuyente. Este confirma y amplifica el recurso al instrumento de la compensación para extinguir la obligación tributaria y prevé que la deuda de impuestos pueda ser responsabilidad de terceros, sin la liberación del contribuyente original.

Una ulterior garantía para el patrimonio del contribuyente esta representada por la obligación de la administración financiera de rembolsar los costos sostenidos para obtener la suspensión del pago o el pago en cuotas o el reembolso de los tributos.

En materia de prescripción se determinan garantías específicas (no extensibles mas allá de los limites previstos por el código civil) y de conservación de lo actos (que no puede exceder el límite temporal de diez años).

Una importante posibilidad para la administración, para poder agilizar los tramites de obligaciones tributarias del contribuyente es la “ re-admisión en los términos” prevista en el artículo 9.

Este principio da la posibilidad a la administración financiera de admitir nuevamente en los términos previstos, los contribuyentes interesados cuando el tempestivo cumplimiento de las obligaciones tributarias fue impedido por causas de fuerza mayor, además de poder suspender o difundir los términos tributarios a favor de los contribuyentes interesados, a causa de eventos excepcionales o imprevisibles.

Entre las novedades de mayor importancia introducidas por el estatuto del contribuyente, va considerada la previsión del artículo 11 concerniente la disciplina del instituto, es decir la facultad de pedir a la Administración una evaluación, en cuanto se refiere a la aplicación del caso concreto, de la norma tributaria, con el objetivo de conocer previamente la dirección interpretativa.

El objetivo es aquel de inducir a la administración financiera a interpretar la norma tributaria al caso concreto propuesto por el contribuyente, con el objetivo de fundar la relación con el mismo sobre principios de información y colaboración, con el objetivo de limitar la actividad contenciosa.

Cada contribuyente puede presentar a la administración financiera circunstante la aplicación de las disposiciones tributarias a casos concretos y personales, cuando existan condiciones objetivas de incertidumbre sobre la correcta interpretación de las mismas disposiciones. A su vez, el d.m 17 mayo 2001, n.28 reglamento el derecho de apelación del contribuyente residente en el extranjero, dando de esta manera, la actuación del derecho, previsto por el art.1 de la 1 n.212 del 2000, de ser informado sobre las modalidades de aplicación de los tributos del art. 5 de la 1 212/2000.

El artículo 11, co. 2, L. N. 212 del 2000 prevé que después de la interpretación que se creo con base en el silencio de la oficina, la administración financiera estará vinculada exclusivamente con el contribuyente solicitante ; esto significa que cualquier acto será nulo aunque sea de contenido impositivo o sancionador, no se pueden crear sanciones limitadas al objeto en cuestión, el todo si el contribuyente no recibe ninguna noticia de las oficinas.

La respuesta escrita y motivada, co. 2 del artículo 11, del estatuto, será comunicada al contribuyente mediante servicio de correo o telemáticamente, antes de 120 días contados desde cuando se presento la instancia: si en cambio la administración no responde en el limite de tiempo aquí indicado, significa que concuerda con la interpretación del contribuyente. En el caso en el que la instancia sea formulada por un numero elevado de contribuyentes y tenga que ver con la misma cuestión, la respuesta podrá ser dada con circulares o resoluciones. El contribuyente presentara la propia solución interpretativa exponiendo de manera detallada el caso concreto al cual debe ser aplicada la disposición tributaria cuya aplicación correcta sea en duda.

Con el objetivo de que la administración financiera pueda conocer de manera completa los actos presentados , tendrán que adjuntar a las instancia las copias de los documentos que el contribuyente piensa que puedan ser útiles.

La solicitud deberá contener toda la documentación necesaria (tenga presente que la documentación puede ser adjuntada sucesivamente la presentación de la instancia) y a la especifica descripción del caso concreto y personal que hay que tratar con fin tributario, sobre el cual existen objetivas condiciones de incertidumbre.

No se puede recurrir a las condiciones de incertidumbre si la administración dio la solución interpretativa correspondiente a aquella presentada por el contribuyente, mediante circulares, resoluciones, instrucciones o notas dadas a conocer a través del sito del ente local, siempre que la documentación esté todavía on-line. En tal caso la oficina competente indicara la contribuyente la circulara la cual se refiere.

La descripción del procedimiento a través del cual se explica el instituto de apelación, evidencia la concreta posibilidad de reducción del contencioso entre la administración y el contribuyente. Eso se deriva del hecho que la interpretación dada vincula a la administración financiera a no emitir actos contrarios a la interpretación dada por la norma tributaria.

Siempre en la prospectiva de la colaboración, recordamos el artículo 13 del estatuto, que instituye la figura del fiador, cuyo poder de solicitud en relación de la administración sirven a preservar las relaciones de confianza entre ciudadanos y administración financiera.

El fiador del contribuyente es un órgano individuado por la ley para buscar la colaboración entre las partes que establecen una relación, en el momento en el que el contribuyente se queje por “comportamientos que puedan deteriorar la relación de fe entre ciudadanos y administración financiera”. Se trata de un sujeto que juega un papel de estímulo para la administración, siempre en la óptica de la búsqueda de una relación entre fisco y contribuyentes basada en la confianza. Los poderes y las funciones del fiador pueden ser clasificados en las siguientes categorías:

- poderes de impulso

- recomendaciones, aclaraciones, y petición de documentos a las oficinas
- obligación de información.

Sin duda alguna la introducción, en ámbito italiano, de la figura del fiador del contribuyente debe ser respetada, considerando que la relación entre el contribuyente y la administración financiera., especialmente en los últimos años, no estuvo exento de ineficiencias o retardos. La creación de un órgano *super partes* , al cual se da la responsabilidad de mantener una relación de confianza entre administración/contribuyente es una elección importante creada con criterios de civilización.

No obstante todo esto los poderes y las tareas atribuidas a esta nueva figura no pueden no dejar en parte desilusionados o perplejos porque el fiador del contribuyente, concebido por el estatuto, parece ser una figura que se encuentra en el limbo de una verdadera authority (que muchas veces son dotados de poderes y funciones mas amplias) y los defensores civiles que en cambio tienen funciones de investigación y de estímulo respecto a la administración que los ha designado.

Dott. C.Fc. Cellucci

Via Ostiense, 131/L – 00154 Roma
Telefono + 39 0667109010- Fax + 39 0667103333
www.comune.roma.it
e.mail.:c.f.cellucci@comune.roma.it
e.mail.: letizia.grimaldi@comune.roma.it