

**LOS INSTRUMENTOS DEFLACTIVOS DEL CONTENCIOSO TRIBUTARIO EN ITALIA. EN ESPECIAL “L’ACCERTAMENTO CON ADESIONE”. ANALISIS CUALITATIVO Y CUANTITATIVO**

Por Eva ANDRÉS AUCEJO (\*)

- 1.- Introducción
- 2.- Razones que justifican los instrumentos deflactivos del contencioso
- 3.- L'accertamento con adesione. Concepto: “el concordato”, término equivalente a “accertamento con adesione”.
- 4.- Regulación vigente y antecedentes legales del instituto del “accertamento con adesione”.
  - 4.1.- Configuración originaria
  - 4.2.- El T.U.I.R. de 1958
  - 4.3.- La reforma fiscal de 1973
  - 4.4.- El D.L. 564/1994 convertido en Ley 656/1994
    - 4.4.1.- El accertamento con adesione a regime
    - 4.4.2.- El concordato di massa

---

(\*) Doctora en Derecho y Licenciada en Ciencias Económicas y Empresariales. Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona.

(\*\*) Ponencia presentada en la **XXI Jornada ILADT, “Meccanismi alternativi per la soluzione delle controversie in materia tributaria”**. Scuola di specializzazione J. Monet in Diritto ed Economia delle Comunità Europee. NAPOLI. Congreso internacional. AÑO: 2002 (9 de septiembre).

(\*\*\*) Trabajo publicado en Revista di Diritto Tributario Internazionale, (International Tax Law Review), 2002/2, Italia, p. 200-243.

(\*\*\*\*) El trabajo constituyó uno de los resultados de una Beca Postdoctoral larga concedida a su autora por el Ministerio de Educación, Cultura y Deporte para la acción investigadora en la Università di Roma La Sapienza. Facoltà di Guirisprudenza, bajo la dirección de los Catedráticos Andrea Fedele y Augusto Fantozzi.

5.- Naturaleza jurídica del accertamento con adesione

6.- Régimen jurídico del accertamento con adesione a los efectos de los Impuestos directos e IVA

6.1.- Ámbito subjetivo

6.2.- Ámbito objetivo

6.3. - Administración competente

6.4.- Activación del procedimiento

6.4.1.- Iniciativa de oficio

6.4.2.- Iniciativa de parte

6.5.- El procedimiento contradictorio entre Administración y contribuyente

7.- Conclusión del procedimiento

7.1.- El "atto di accertamento"

7.2.- Perfeccionamiento del accertamento con adesione: pago y modalidades de pago

8.- Efectos del accertamento con adesione del contribuente

9.- Bibliografía

**LOS INSTRUMENTOS DEFLACTIVOS DEL CONTENCIOSO  
TRIBUTARIO EN ITALIA. EN ESPECIAL “L’ACCERTAMENTO  
CON ADESIONE”. ANALISIS CUALITATIVO Y CUANTITATIVO(\*)**

**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<sup>1</sup>), a la que acompañan, en breve, positivos resultados numéricos; resultados éstos constatables a pesar del corto período de tiempo transcurrido<sup>2</sup>.

¿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<sup>3</sup>, 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<sup>4</sup>.

---

(\*) 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.*

<sup>1</sup> 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

<sup>2</sup> Nos remitimos al estudio estadístico elaborado en la segunda parte de este trabajo.

<sup>3</sup> Fuente: *Consejo General del Poder Judicial, Memoria año 2000, Volumen II, Madrid.*

<sup>4</sup> Fuentes: - *Consejo General del Poder Judicial, Memoria año 2000*; - *Anuario del Instituto Nacional de Estadística*. Para mayor información sobre el particular puede 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

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<sup>5</sup>: 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<sup>6</sup> que sólo en el mejor de los casos alcanzan el orden del 40%<sup>7</sup>, siendo lo normal un porcentaje que oscila entre el 25 y 30%<sup>8</sup>.

Con este escenario de fondo, sobre el que no me extenderé más aquí, 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<sup>9</sup>, si bien con una mentalidad diferente. Las soluciones arbitradas para combatir el problema son de naturaleza diversa. A saber:

---

titulado “*La reforma del sistema de resolución de conflictos entre la Administración y los contribuyentes*”, dirigido por el catedrático J. J. FERREIRO LAPATZA.

<sup>5</sup> 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.

<sup>6</sup> 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).

<sup>7</sup> Es el supuesto de la Audiencia Nacional.

<sup>8</sup> Fuente: Proyecto de Investigación y Desarrollo titulado “*La reforma del sistema de resolución de conflictos entre la Administración y los contribuyentes*”, ob., cit.

<sup>9</sup> 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.

## 1.- Medidas de naturaleza conciliativa<sup>10</sup>:

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 tributarias de I grado y su efecto principal es una reducción de las sanciones imponibles<sup>11</sup>.

## 2.- Medidas de corte administrativo: la Autotutela amministrativa<sup>12</sup>. Se trata de un instituto de gran raigambre en el derecho administrativo, aprobado tardíamente en la legislación tributaria italiana<sup>13</sup>.

---

<sup>10</sup> 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, (alicuota 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.

<sup>11</sup> 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*.

<sup>12</sup> Por todos vid. FICARI, Valerio, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Giuffrè editore, Milano, 1999.

<sup>13</sup> 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

**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<sup>14</sup>.

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<sup>15</sup> sino también científica tributaria<sup>16</sup>, que la adopción de los institutos conciliadores entre el fisco y el contribuyente halla su *ratio legis* en los siguientes motivos:

---

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.

<sup>14</sup> 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 años a lo sumo, pues con antelación aunque estaba prevista de iure, de facto, apenas se aplicaba.

<sup>15</sup> 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.

<sup>16</sup> 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.

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 250.000 expedientes pendientes en las Comisiones tributarias Regionales o *appelli*<sup>17</sup>.

Nota: En Italia han existido tres instancias procesales para agotar el contencioso tributario previo a la *Corte di Cassazione*. A saber: *Commissioni Tributarie Provinciali* con antelación 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<sup>18</sup>. 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 LUPU, 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<sup>19</sup>.

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

---

<sup>17</sup> 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.*

<sup>18</sup> 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.

<sup>19</sup> *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.

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 liras, 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”<sup>20</sup>.
- El concordato comporta también una estabilización de la pretensión tributaria y una limitación de las áreas de impugnación del acto<sup>21</sup>.
- Con el *accertamento con adesione* se evita la incerteza y las prolongaciones de la controversia<sup>22</sup>.

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<sup>23</sup>. La actividad administrativa, como se ha dicho, no puede ser ejercitada según un esquema rígido preordenado pues, requiere cierto grado de discrecionalidad<sup>24</sup> que debe derivar de una adecuada profesionalidad y un sólido sentido de la responsabilidad<sup>25</sup>. 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 capacidad contributiva

---

<sup>20</sup> MARELLO, E., *L'accertamento con adesione*, ob., cit., págs. 61-62

<sup>21</sup> *Ibidem*, pág. 20-21

<sup>22</sup> LUPI, R., – “Prime considerazioni sul nuovo regime del concordato fiscale”; *Rassegna tributaria*, 1997, pág. 794.

<sup>23</sup> 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.

<sup>24</sup> 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.

<sup>25</sup> GIANZUZZI Concettina, “Gli strumenti deflattivi del contenzioso”, *La finanza locale*, Ob., cit., pág. 421.



del contribuyente<sup>26</sup>, toda vez que el principio de reserva del ley constitucionalmente reconocido en el artículo 23 de la Carta Magna italiana<sup>27</sup>.

**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"<sup>28</sup>. 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<sup>29</sup> 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<sup>30</sup>, impuestos de registro, de sucesión<sup>31</sup> y del impuesto general sobre los ingresos<sup>32</sup>); "**acuerdo**" (tributos locales<sup>33</sup>) y "**adesión del contribuyente**" (impuestos directos a partir de la Ley de 1956<sup>34</sup>).

<sup>26</sup> 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.

<sup>27</sup> 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.

<sup>28</sup> SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero I*, ed. Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, 1977, pág. 19.

<sup>29</sup> *Principios de Derecho Tributario*, traducción por C. Palao Taboada, Vol. III, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1974, pág. 207

<sup>30</sup> En materia de impuesto directos: Reglamento de 11 de junio de 1907, n. 560, art. 8.

<sup>31</sup> R.D. L. de 7 de agosto de 1936, n. 1936, art. 14.

<sup>32</sup> D.L. de 27 de diciembre de 1946, art. 15; D.L. de 3 mayo de 1948, n. 799, arts. 16 y 17

<sup>33</sup> Texto único de la Hacienda Local de 14 de septiembre de 1931, n. 1175, art. 292

<sup>34</sup> 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.

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*”<sup>35</sup>.

**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 “debito 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<sup>36</sup>. 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 lado, 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<sup>37</sup>.

---

<sup>35</sup> 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 contribuente 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.

<sup>36</sup> 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*.

**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 Fisco, n. 31/1997, pág. 9188), explicativa de las disposiciones contenidas

---

<sup>37</sup> Supuestos específicos que tendremos ocasión de analizar cuando estudiemos los efectos del concordato.

en el D.L. 218/1997<sup>38</sup>. Establece instrucciones operativas precisas para que la administración tributaria y los contribuyentes puedan realizar una correcta aplicación de la institución<sup>39</sup>.

- 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*

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<sup>40</sup>, 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 financiera aplicar concretamente el instituto del *accertamento con adesione*<sup>41</sup>.

---

<sup>39</sup> Para mayor información sobre esta circular puede verse MENOTTI GATTO, “Concordato conviene”, *Il Fisco*, 1998, vol. II, n° 10, pág. 3248;

<sup>40</sup> Inicialmente permaneció en vigor a efectos de algunos impuestos indirectos (registro, sucesiones, etc.); sin embargo, posteriormente también fue suprimido en tales sectores.

<sup>41</sup> 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.;

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<sup>42</sup>, motivado por el interés manifestado por la doctrina<sup>43</sup>- el Texto 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 da que copia el contribuyente, acto que, bajo pena de nulidad debe ser

---

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 una 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.

<sup>42</sup> BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario*, ob., cit., pág. 209.

<sup>43</sup> 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”, en “*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*, Firenze, 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.

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<sup>44</sup>.

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<sup>45</sup>.

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

---

<sup>44</sup> Vid. DE MITA, E., “Profili storici e costituzionali delle...”, ob., cit., págs. 472 y ss.

<sup>45</sup> 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.

probatorio del balance y de las escrituras contables, regularmente llevadas<sup>46</sup>. Se instaura en línea con lo expuesto, un sistema de “accertamento 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”<sup>47</sup>.

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*<sup>48</sup>. 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<sup>49</sup>.

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)

<sup>46</sup> Que sólo en casos excepcionales, cuando no era posible, por insuficiencia o no llevanza de escrituras contables era posible el “accertamento 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.

<sup>47</sup> ”. FABBIANI, F., SALVATORE CAZZELLA, F, *Le alternative al processo tributario*, ob., cit., pág. 374

<sup>48</sup> El elenco de normativa legislada en esta época puede consultarse en 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.

<sup>49</sup> 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., “Concono o concordato, questo è il problema”, *Il fisco*, Vol. IV, págs. 9543 y ss.; - 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, 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.

- *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*)<sup>50</sup>; pertenecer o ser inherentes a la actividad de la empresa o profesión y finalmente ser imputables al período impositivo según criterio de *competenza* (equivalente a un sistema de imputación contable de correlación de ingresos y gastos<sup>51</sup>). De manera que el concordato solo puede versar sobre cualquiera de estos aspectos.
- Efectos del *concordato a regime*:<sup>52</sup> 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.

---

<sup>50</sup> 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.

<sup>51</sup> 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 adquirieran las características de certeza y determinación efectiva. Vid. también nota anterior.

<sup>52</sup> 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.



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<sup>53</sup>.

Las principales características que definen el *concordato di massa* versus el *accertamento con adesione a regime*, pueden resumirse como sigue<sup>54</sup>:

---

<sup>53</sup> Entre otros, STEFANO CARMINI, “L’efficacia scriminante del “concordato di massa”: meritevolezza morale ed esigenze di gettito”, Bolletino tributario, 1999, III, págs. 1721.

<sup>54</sup> 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;

	<b>CONCORDATO DI MASSA</b>	<b>ACCERTAMENTO CON ADESIONE A REGIME (A.A.R.)</b>
<i>INICIO DEL PROCEDIMIENTO</i>	La activación del <i>concordato di massa</i> solo puede ser propuesta por impulso de la Administración financiera	La activación del A.A.R. podía realizarse a impulso de parte o de oficio
<i>PROCEDIMIENTO</i>	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 proc. Contradictorio, lo que significa la existencia de presencia activa de la parte.
<i>FASE DEL CONTRADDITTORIO</i>	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 del <i>atto di accertamento</i> , firmado también por la Administración.
<i>PAGO</i>	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 adesión</i> tanto por la administración como por la parte, existe un breve plazo para hacer efectivo el pago (20 días)
<i>MODALIDAD DE PAGO</i>	Cabía el fraccionamiento del pago	El pago de la suma debida debía realizarse de una sola vez. No cabían fraccionamientos
<i>INTERESES Y SANCIONES</i>	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<sup>55</sup>. 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<sup>56</sup>, mas, sin renunciar a realizar una exposición sintética de la misma, cabe afirmar, en línea con lo expuesto por la generalidad de la doctrina<sup>57</sup>, que a lo largo de la historia del instituto concordatario se han vertido dos opiniones enfrentadas al respecto. A saber:

<sup>55</sup> STIPO, M., “L'accertamento con adesione...”, ob., cit., pág. 1258.

<sup>56</sup> 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.

<sup>57</sup> 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<sup>58</sup>.

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<sup>59</sup>, del cual se hicieron eco un importante número de autores<sup>60</sup>, 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*<sup>61</sup> como por parte de la *Corte Suprema di Cassazione*<sup>62</sup>, 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<sup>63</sup>.

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

---

<sup>58</sup> 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.

<sup>59</sup> 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.

<sup>60</sup> 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.

<sup>61</sup> 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.

<sup>62</sup> S. 10 marzo 1975, n. 883 in *Boll. Trib.*, 1975, pág. 1460; Cass. 8 feb. 1978, n. 595, in “*Riv. Fisc.*”, 1978, pág. 1241;

orden a su justificación<sup>64</sup>: 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<sup>65</sup>, doctrinal<sup>66</sup> y jurisprudencial (*Commissione Centrale Tributaria*<sup>67</sup>).

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.<sup>68</sup> quien argumenta

---

<sup>63</sup> Vid. FERLAZZO NATOLI, L. e SERRANO, V., “Il nuovo concordato tributario dopo...”, ob., cit., pág. 3727.

<sup>64</sup> Seguimos en este punto a FANTOZZI, A., *Manuale di Diritto Tributario*, versión provisional de la tercera edición, citado.

<sup>65</sup> Véase el apartado 4.1 de este trabajo donde se exponen los primeros antecedentes legales del instituto concordatario.

<sup>66</sup> 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).

<sup>67</sup> Comm. Centr. 26 maggio 1928, in “Giur. Imp. Dir.”, 1929, pág. 156; 17 feb. 1934, in “Giur. Imp. Dir.”, 1945, n. 48, pág. 202.

<sup>68</sup> 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

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<sup>69</sup>

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<sup>70</sup>. En definitiva, se trata de reconducir la cuestión al esquema dogmático del “**acuerdo administrativo**”, observando en el *accertamento con adesione*, por una parte un sustrato publicístico, con función de vehículo, y también por otra parte un contenido privatístico, con connotación transactiva<sup>71</sup>. 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)<sup>72</sup>.

---

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.

<sup>69</sup> Citada en FANTOZZI, A., *Manuale di Diritto Tributario*, versión provisional..., ob., cit.

<sup>70</sup> 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).

<sup>71</sup> 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.

<sup>72</sup> 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 reconducible 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.

## **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<sup>73</sup>.

### **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 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:

*Sujetos pasivos que pueden acogerse al accertamento con adesione*<sup>74</sup>:

- Personas físicas
- Sociedades de personas y otros sujetos del artículo 5 del T.U.I.R.<sup>75</sup>
- Sociedades de capitales y entes del art. 87 del T.U.I.R.<sup>76</sup>
- Sustitutos del impuesto (retenedores), del título III del D.P.R. n. 600/1973<sup>77</sup>

<sup>73</sup> Vid. la pregunta número 9 “*Efectos del accertamento con adesione*”.

<sup>74</sup> Art. 2, párrafo 7 del D.L. 218/1997 y Circular 235/E de 8 de agosto de 1997.

<sup>75</sup> Se refiere, en síntesis, a las sociedades transparentes en las que tributan los propios socios en función a sus respectivas cuotas de participación

<sup>76</sup> Todos aquellos sujetos que tributan por el Impuesto de Sociedades: sociedades por acciones, de responsabilidad limitada, sociedad cooperativa, ...

<sup>77</sup> Afirma LUPI que estos casos son frecuentes en materia de cuantificación de las sumas sujetas a retención. *Manuale giuridico Professionale*, ob., cit., pág. 140.

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<sup>78</sup>.

*IMPUESTOS DIRECTOS (SOBRE LA RENTA)*<sup>79</sup>

- *IRPEF*, T.U.I.R. n. 917/1986 (Impuesto sobre la renta de las personas físicas):
- *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)<sup>80</sup>. 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 INDIRETTE*

- 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<sup>81</sup>. En

<sup>78</sup> 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'inmatricolazione dei nuovi veicoli* (art. 20-22 del D.Legs. n. 504/1992). Impuesto provincial sobre matriculaciones de vehículos nuevos.

A los que habría que sumar otros impuestos sustitutivos de naturaleza indirecta.

<sup>79</sup> Impuestos enunciados en la Circular n. 235.

<sup>80</sup> Impuesto actualmente inexistente, cuyo origen se debió a exigencias de la Unión Económica y Monetaria (2ª fase).

<sup>81</sup> 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*



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<sup>82</sup> (L. 564/1994), y a ciertas categorías de rentas, 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*)<sup>83</sup>.

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<sup>84</sup> (analítico: contable o extracontable; inductivo o sintético<sup>85</sup>). 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”<sup>86</sup>. De forma ejemplificativa la Circular 235/E (apartado 1.2) prevé un elenco de casos susceptibles de constituir objeto de concordato<sup>87</sup>.

---

*guiduziale*, siendo una injustificada contradicción. En este sentido, LUPI, R, “Prime considerazione sul nuovo regime del concordato fiscale”, ob., cit., pág. 795.

<sup>82</sup> 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.

<sup>83</sup> Entre otros, STIPO, M., “L'accertamento con adesione...”, ob, cit., pág. 1251.

<sup>84</sup> La omnicompreensión 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.

<sup>85</sup> El sistema que más se presta para la aplicación del concordato sin duda es el inductivo

<sup>86</sup> 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.

- <sup>87</sup>
- *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.

Nota: en síntesis en el procedimiento de gestión de los tributos en Italia existen tres importantes sistemas mediante los cuales la administración procede a realizar la liquidación tributaria<sup>88</sup>:

**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 analíticos 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

<sup>88</sup> Seguimos a TESAURO, F., *Manuale de Diritto Tributario*, ed. Utet, Torino, 2000.

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<sup>89</sup>, 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 contrario, 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**

---

<sup>89</sup> Véase la nota a pie de página número 36.

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<sup>90</sup>.

##### **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

---

<sup>90</sup> 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.

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<sup>91</sup>.

El documento en el que consta la invitación ha de contener los siguientes extremos<sup>92</sup>:

- 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.

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*<sup>93</sup> 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.

<sup>91</sup> 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.

<sup>92</sup> Artículo 5.1 del D. L. n. 218 y apartado 2.3 de la Circular 235/E.

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 *avviso 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 elementos que se consideren pertinentes a efectos de una *avviso di accertamento* (Apartado 2.1 de la Circular 235)<sup>94</sup>.

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*

---

<sup>93</sup> Consiste en una especie de petición de aclaración de las declaraciones

<sup>94</sup> Para mayor información puede consultarse LUPI, R., "Prime considerazioni ...", ob., cit., págs. 800 a 804.

*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<sup>95</sup> 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<sup>96</sup>, al cual seguirá el procedimiento contradictorio. De activarse esta 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

---

<sup>95</sup> Una duda que se plante pese 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, SERRANO, V., "Il nuovo concordato dopo il D. Lgs. 19 giugno 1997", n. 218, *Il Fisco*, 1998, pág. 3728.

<sup>96</sup> Vid. FRANCO R., "Accertamento con adesione e sottoscrizione di atti giudiziari trasmessi via telefax", *Il Corriere tributario*, 2001, fasc. 43, págs. 3221-3224.

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<sup>97</sup>. 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 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

---

<sup>97</sup> FERLAZZO NATOLI, L., FUSCONI, V., *Guida al nuovo ...*, ob., cit., pág. 37



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<sup>98</sup>. 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*<sup>99</sup>- 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

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<sup>100</sup>. 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.

<sup>98</sup> FERLAZZO NATOLI, FUSCONI, V., *Guida al nuovo concordato...*, ob., cit., pág. 37

<sup>99</sup> Órgano encargado de la supervisión y control de los concordatos realizados por las Administraciones únicas de toda la región del Lazio. Órgano que ejerce asimismo funciones de consultoría sobre dudas surgidas en la materia.

<sup>100</sup> 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<sup>101</sup>.

### **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*<sup>102</sup>. 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<sup>103</sup>.

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 acto verbal por parte del funcionario

---

<sup>101</sup> 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

<sup>102</sup> 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.

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<sup>104</sup>.

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:<sup>105</sup>

- 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

---

<sup>103</sup> 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.

<sup>104</sup> Pese a ser éste el criterio de los autores *supra* citados, en la práctica el último verbal no difiere en exceso de los anteriores.

<sup>105</sup> *Guida al nuovo concordato fiscale*, ob., cit., págs. 50 y ss.

- 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.

## **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<sup>106</sup>), 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<sup>107</sup>. 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<sup>108</sup>. (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.

---

<sup>106</sup> 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.

<sup>107</sup> 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.

<sup>108</sup> 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.

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 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***

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<sup>109</sup>
  - Si el acuerdo afecta a las rentas derivadas de la participación en sociedades transparentes o de la comunidad conyugal gestionada en forma societaria<sup>110</sup>.

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<sup>111</sup>.

c) *Efectos penales del Accertamento con adesione*

---

<sup>109</sup> Previstas en los artículos 41.bis del D.P.R. n. 600/1973 y del art. 54.5 del D.P.R. 633/1972

<sup>110</sup> 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”.

<sup>111</sup> 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.

En épocas recientes se ha producido una importante modificación en esta materia<sup>112</sup>. 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<sup>113</sup>:

- 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 tributaria 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, defiende 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<sup>114</sup>.

<sup>112</sup> 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.

<sup>113</sup> Contenidos en el art. 2, párrafos 3 y 4 del Decreto n. 429.

<sup>114</sup> 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.



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*<sup>115</sup>. 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<sup>116</sup>.

---

<sup>115</sup> Por todos, LUPI, R., *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, ob., cit., pág. 141.

<sup>116</sup> 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., y 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 delle 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, Impugnanbilità 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.
- DOMENICO CERQUA, 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., "Concono 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, págs. 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 e FUSCONI V., *Guida al nuovo concordato fiscale*, ed. Cosa & come, Guiffré editore, Milano, 1998.
- FERLAZZO NATOLI, L. e SERRANO V., "Il nuovo concordato tributario dopo il D. Legs. 19 giugno 1997, n. 218", *Il Fisco*, 1998, n. 12, p. 3725.
- FICARI, Valerio, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Giuffré 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 noconcordato 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 Concettina, "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", *Bolletino 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, Milani, 1994, págs. 4 y ss.

- MOGOROVICH, S., GALLOVICH, I., *Manuale del difensore tributario*, Maggioli editore, 2ª edición, 1998.
- MOSCHETTI, Francesco, “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 Bruno, MARINI Gianluca, PATRIZI Gianluca, *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, págas. 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.
- RUSSO, P., *Manuale de Diritto Tributario, parte generale*, ed. Giuffrè, 2002.
- STEFANO CARMINI, “L’efficacia scriminante del “concordato di massa”: meritevolezza morale ed esigenze di gettito”, *Bolletino tributario*, 1999, III, págs. 1721.
- STIPPO 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.
- TESAURO, F., *Manuale de Diritto Tributario*, ed. Utet, Torino, 2000.
- V. GIANLUCA PATRIZI e GABRIELA FERRARA, La 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.