

La colaboración social en el procedimiento de recaudación tributaria italiana: el ejercicio privado de las funciones públicas de recaudación tributaria en Italia.

[BIB 2013\1472](#)

Eva Andrés Aucejo.

Doctora en Derecho y Licenciada en Ciencias Económicas y Empresariales. Profesora Titular de la Universidad de Barcelona

Publicación: Quincena Fiscal Aranzadi num.13/2013 parte Estudio

Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. 2013.

I . El procedimiento de recaudación tributaria en Italia

1 . Regulación jurídica

La principal norma reguladora del procedimiento de recaudación tributaria en Italia es el Decreto del Presidente de la República (D.P.R.) de 29 septiembre 1976, n. 603¹ inicialmente aplicable a los impuestos sobre la renta y, posteriormente extendido al IVA y otros impuestos indirectos².

¹ Decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973 n. 602. Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito. Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 268 del 16 ottobre 1973.

² Nota: este DPR ha sufrido distintas modificaciones. Así en materia de recaudación detributi erarialise modificó por Ley 112/96, n. 662. También a través de la Ley 8/8/2002, n. 178 que potenció el servicio nacional de la recaudación.

Posteriormente han existido dos grandes reformas del sistema recaudatorio en Italia muy próximas a nuestros días, las cuales han supuesto importantes modificaciones respecto a los modelos de los servicios de recaudación de los tributos y otros ingresos públicos. A saber:

a) El D.Legs. 30-09-2005 convertido en Ley 2 de diciembre de 2005, n. 248 mediante el cual se suprimió –a partir del 1 de octubre de 2006– el sistema de arrendamiento de «concesionario a los privados», otorgándose a la Agenzia delle Entrate las funciones de recaudación. Esta Agencia constituiría en el mismo año 2005 una sociedad privada con capital público denominada sociedad Riscossione s.p.a., que tan sólo un año más tarde –2006–, adquiriría la denominación de Equitalia, s.p.a., que existe actualmente.

b) D. Legs. 13/05/2011 n. 70 convertido en Legge n. 106 del 2011 que introduce unas normas muy importantes en materia de recaudación y de contencioso y, posteriormente el D.Legs. n. 98 de 6 de julio 2011, convertido en Ley 15 de julio de 2011, n. 111 sobre disposiciones urgentes para la estabilización financiera.

2 . Características del procedimiento de recaudación italiano³

³ Entre los escritos de referencia en esta materia puede consultarse: BASILAVECCHIA, «Riscossione delle Imposte», in Enciclopedia Diritto, Milano, 1989, Vol. XV, 1180 y ss.; LA ROSA, «Riscossione delle Imposte», in Enciclopedia Giuridica, Treccani, Roma, 1992; MICHELI, Corso di Diritto tributario, Torino, 1989, pp. 224 y ss.; DE MITA, E. «Le funzione e gli atti della

riscossione», in Trattato di Diritto tributario, diretto da Amatucci, Padova, 1994, pp. 163 y ss.; TOSI, La nuova disciplina della riscossione dei tributi, Milano, 1996.

a) En Derecho tributario italiano la Administración tributaria (Administración pública) puede emitir directamente el título ejecutivo y proceder a la ejecución forzosa del deudor tributario sin necesidad de acudir a la autoridad judicial⁴. Uno de los principales nudos gordianos del procedimiento ejecutivo de recaudación de impuestos en Italia ha sido, precisamente, delimitar cual sea la naturaleza jurídica de la ejecución forzosa tributaria. De esta suerte, existe una corriente doctrinal de tiempos remotos, muy extendida también en otros países como por ejemplo España, en virtud de la cual la ejecución forzosa por parte de la administración pública representa una forma de autotutela. Se considera así que la Administración tributaria goza del privilegio de la autotutela ejecutiva, ostentando una posición de prominencia otorgada por la Ley al órgano público titular de atribuciones en materia tributaria⁵.

b) La función de recaudación tributaria es una actuación rígidamente disciplinada. Eso significa que el ente impositor sólo puede recaudar en el modo en que está previsto en la Ley y lo mismo para el contribuyente, que no puede liberarse si no es según el procedimiento legal⁶.

c) La Administración financiera detenta unas funciones de control en materia de determinación del crédito tributario y también en materia de recaudación tributaria⁷. La ley obliga –en primer lugar– a los contribuyentes a realizar el pago del impuesto por iniciativa propia (autoliquidación)⁸, de ahí que las principales funciones de la Administración financiera son las de controlar las obligaciones de los contribuyentes⁹.

d) En el procedimiento de recaudación tributario italiano, en términos generales, podemos decir que existen dos grandes formas de recaudación¹⁰:

– Espontánea, denominada también «versamenti diretti» (pagos directos) que se realizan por los contribuyentes por su propia iniciativa, en cumplimiento de las obligaciones previstas en la ley. El supuesto más típico son las autoliquidaciones.

– Recaudación seguida de actos emitidos por la Administración financiera. Aquí se incluyen tanto los avvisi di accertamento (notificación de la liquidación) como la cartella di pagamento en ruolo (cuya traducción literal es «cartilla de pago» en ejecutivo), que equivaldría a nuestra providencia de apremio.

e) Asimismo está regulado el procedimiento de compensación mediante el cual se puede extinguir la obligación tributaria a través de la figura de la compensación (artículo 8.1 del Estatuto del Contribuyente), pero sólo en los casos y modo previsto expresamente en la ley.

f) En el procedimiento de recaudación tributaria italiano el tradicionalmente denominado «ruolo» (título ejecutivo) ha sido un instrumento fundamental para la recaudación de los tributos¹¹. Se emite por parte de la Agencia tributaria italiana y se consigna al órgano de la recaudación tributaria (actualmente Equitalia s.p.a.) la cual notifica al deudor o coobligado «la cartella di pagamento» (providencia de apremio).

El «ruolo» es en primer lugar –dice Gaspare FALSITTA– un acto unilateral de la Administración pública con relevancia externa, encaminado a un fin puntual de interés público¹². Tradicionalmente la inscripción aruolo representa una separación entre las fases de liquidación y de recaudación¹³.

El ruolo se configura como un acto «plurimo» (múltiple, polivalente) en sentido formal y como un título ejecutivo en sentido funcional¹⁴. Así, los contribuyentes que deben a la administración pagos por tasas, impuestos, contribuciones u otros ingresos públicos aparecen relacionados en un elenco por orden alfabético, e individualizados a través de los datos personales si son personas físicas y mediante la denominación o razón social si son personas jurídicas. También queda indicado en el «ruolo» el domicilio fiscal, el período impositivo en los cuales se debía hacer el pago directo, la cuantía de los respectivos impuestos, así como intereses, recargos y sanciones pecuniarias.

La razón que justifica la formación de un acto «plurimo» –como es el ruolo– es la necesidad de consagrar en modo formal el pase de los poderes del ente acreedor sujeto titular del crédito mismo, al sujeto que es llamado a ejercitar los poderes necesarios para su realización. De aquí también la

tradicional conceptualización del «ruolo» como un acto interno sustancialmente, que tiene relevancia jurídica únicamente en la relación entre la administración y el concesionario de la recaudación, mientras que la representación de la pretensión crediticia ejecutiva es confiada a otro acto receptivo de responsabilidad exclusiva del concesionario, la «cartella di pagamento»¹⁵.

La denominada «cartella di pagamento» es el acto que pone en conocimiento del contribuyente el tributo, el período impositivo, la base imponible, la alícuota aplicada y la cuantía del impuesto respectivo, las sumas debidas por el contribuyente a título de impuesto, también los intereses, recargos y sanciones tributarias, el tipo de «ruolo», la fecha de consignación al concesionario y los otros elementos establecidos al efecto en el modelo aprobado por Decreto del Ministro de Finanzas¹⁶. La notificación de la «cartella di pagamento rende il ruolo esigibile» (Tomasichio¹⁷). O en el mismo sentido se ha dicho: «nei riguardi dei singoli contribuenti l'efficacia del ruolo è mediata, appunto, dalla cartella di pagamento» (LA ROSA¹⁸).

Es de hacer constar una importantísima reforma en la materia de recaudación ejecutiva surgida recientemente. Mediante el Decreto Legislativo de 31 de mayo de 2010, artículo 29,1 titulado «Concentrazione della riscossione nell'accertamento» se establece que, a los efectos de los impuestos sobre la Renta e IVA, a partir del 1 de julio de 2011 y relativo a los períodos impositivos de 2007 y sucesivos, el «avviso di accertamento» no se limitará sólo a desarrollar únicamente su tradicional función de «atto di accertamento» del tributo sino que pasa a asumir también la naturaleza de «atto di riscossione» («acto de recaudación») de las sumas comprobadas¹⁹.

Nota: En Italia el procedimiento de Accertamento tributario consta de tres fases. A saber: 1) fase introduttiva, en la que el contribuyente presenta una declaración de sus ingresos; 2) fase istruttoria: de gestión/inspección consistente en un control de comprobación e investigación de lo declarado por el contribuyente; 3) fase dedecisione: en la que la Administración «accerta» el tributo, es decir, lo determina, valida o asegura, emitiendo el correspondiente acto administrativo de naturaleza tributaria denominado «avviso di accertamento» (equivalente a nuestra liquidación tributaria).

Por tanto según la normativa vigente, cabe prescindir de la fase de inscripción a «ruolo», en cuyo caso, el pago de las sumas debidas no depende ya de la notificación de la «cartella di pagamento», sino que el propio «avviso di accertamento» se convierte en título que autoriza la ejecución en el supuesto de que tales sumas no se hagan efectivas en el plazo de presentación del recurso²⁰.

4 Puede verse entre otros: Manuale di base per le preparazioni alla prova orale. Diritto tributario. 2010. Editore Simone, p. 73; FALSITTA, G. Manuale di Diritto tributario. Parte Generale. Cedam, Padova, 2012, pp. 450 y ss.; RUSSO, P. Manuale di Diritto tributario. Parte Generale. Giuffrè editore, 2007, pp. 367 y ss.

5 CARNACINI, Peculiarità delle sanzioni contro il contribuente moroso, Milano, 1934, pp. 593 y ss.; MONTESANO, «Sulla funzione dell'esecuzione esattoriale», Rivista trimestrale di diritto e procedura civile. 1958, pp. 915 y ss.; ALLORIO, Diritto processuale tributario, Torino, 1969, pp. 31 y ss y 167 y ss.; FALSITTA, G., voz: Riscossione delle imposte dirette, in Noviss. Dig. It. XVI, Milano, 1988, p. 69; C. GLENDI, «Natura giuridica dell'esecuzione tributaria», Diritto e pratica tributaria, 1992, p. 2244; LA ROSA, «La tutela del contribuente nella fase di riscossione dei tributi», Rassegna tributaria, 2001, pp. 1189 y ss. No obstante, dice el autor TINELLI, G., «Statuto dei diritti ...», ob. cit., pp. 14-15 que existe otra corriente de opinión que lo considera como una forma especial de ejecución forzosa. Así, MIQUELI, G. Note esegetiche in tema di esecuzione esattoriale, Riv. Dir. Fin. Sc. Fin. 1958, I, 202 e in Opere minori di diritto tributario, I, Milano, 1982, 331 ss.; P. RUSSO, Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria, Milano, 1968, 457 ss.; G. BONGIORNO, L'autotutela esecutiva, Milano, 1984, 58 y ss. (cfr. TINELLI, G. «Statuto dei diritti ...», ob. cit., pp. 14-15).

6 TESAURO, Francisco. Istituzioni di Diritto tributario. Ed. UTET. 2011, p. 264.

7 Sobre la naturaleza publicística de las funciones de liquidación y recaudación de los tributos puede verse LA SCALA, A., «Tutela dell'interesse fiscale dei comuni e i possibili modelli di gestione delle funzione impositive e di riscossione». Diritto e pratica tributaria, 2012, n. 3, pp. 593 y ss.

8 La introducción del principio del pago directo por el contribuyente de los impuestos directos, personas físicas fue introducido por Ley 2 de diciembre de 1975, n. 576 (autoliquidación). Este mecanismo se extendió a otros sujetos e impuestos: personas jurídicas (L. 23 de marzo de 1977, n. 97) e IVA (Legge 12 nov. 1976, n. 751).

9 TESAURO, Francisco. Istituzioni di Diritto tributario. Ed. UTET. 2011, p. 264.

10 Entre otros TESAURO, F. Istituzioni di Diritto tributario. Ob. cit., p. 264.

- 11 FALSITTA, G.,Manuale di Diritto..., ob. ci., pp. 451 y ss.
- 12 Natura ed efficacia oggettiva dell'iscrizione a ruolo del debito d'imposte, Padova, Cedam, 1972, p. 149-150.
- 13 BASILAVECCHIA, «Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi delle riscossione dei tributi», Diritto e pratica tributaria, n. 78-1, 2007, p. 127.
- 14 CUCCHI, B.,La esecuzione forzata esattoriale, CEDAM, Milano, 1997, p. 13. TambiénBASILAVECCHIAestablece que el «ruolo» es calificado como título ejecutivo:BASILAVECCHIA, «Il ruolo e la cartella di pagamento...», ob. cit. 127.
- 15 BASILAVECCHIA, «Il ruolo e la cartella di pagamento...», ob. cit. 130
- 16 CUCCHI, B.,La esecuzione forzata esattoriale,..., ob. cit., p. 10.
- 17 TOMASICCHIO,Manuale del contenzioso tributario, Padova, 1986, p. 1986.
- 18 «Riscossione delle imposte», Enc. Giur. XXVIII, Roma, 2000, p. 5.
- 19 Véase un estudio más extenso sobre esta reforma en el apartado 3.5 de este trabajo titulado: La reforma del procedimiento de recaudación tributaria italiano del año 2010: «accertamento esecutivo».
- 20 SAGGESE, P., «La nuova procedura di riscossione degli importi risultanti dagli avvisi di accertamento ai fini delle impostes ui redditi e dell'IVA», Il Fisco, n. 12, 2011, pp. 1931 y ss.;BASILAVECCHIA, M. «Difesa coordinata tra Agenzia delle entrate e agente della riscossione», Corriere tributario, n. 24, 2012, pp. 1849 y ss.; etc.

II . La colaboración social en el sistema de recaudación tributario italiano. los distintos modelos de colaboración de los privados en la función pública de recaudación de impuestos

En el ordenamiento tributario italiano, durante los 2500 años de existencia de los tributos se han sucedido diversos sistemas de recaudación²¹.

21 Una evolución histórica al respecto puede verse enGIANNI MANROGIU, «Alle radici dell'ordinamento tributario italiano, Padova, 1988 y más recientementeUCKMAR, V. Evoluzione della disciplina della riscossione tributaria», enLa nuova disciplina della riscossione dei tributi, a cura diLORIS TOSI, Giuffrè Editore, 1996, p. 25 y ss.;GALLIO, F. yTERRIN, F.La riscossione dei tributi: verso la riunificazione tra uffici ed esattorie. Milano, 2011, IPSOA, pp. 17 y ss., etc.

Nuestro objetivo se centrará en el análisis de los modelos de recaudación instaurados en el sistema jurídico italiano a partir de la construcción del reino de Italia próximo al último cuarto del siglo XIX. En particular, estudiaremos las cuestiones relativas a los sistemas de colaboración social de los entes privados con el aparato administrativo público en sede de recaudación tributaria²². «El recurso a un tercero para la recaudación constituye un método tradicional en la historia de los impuestos»²³.

22 Sobre los posibles modelos de gestión tributaria de la función de recaudación en los entes locales puede verse,ENIO LA SCALA, «Tutela dell'interesse dei comuni e i possibili modelli di gestione delle funzione impositiva e di riscossione». Diritto e pratica tributaria, 2012, n. 3, pp. 601 y ss.

23 GALLIO, F. yTERRIN, F.La riscossione dei tributi: verso la riunificazione tra uffici ed esattorie. Milano, 2011, IPSOA, pp. 17 y ss.

«Il sistema più usato nei 2500 anni della storia tributaria è stato quello dell'appalto ai privati, sistema che..., ha sempre offerto maggiori garanzie di efficienza nella riscossione» (UCKMAR, V.).

Sistemas de colaboración social en la recaudación de los tributos

1972-1988/89	1988/89-2005	2005-06	2006-2013
Modello privato ESATTORIALE (esattore = Recaudador)	Modello privato CONCESSIONE (Concessionari=Conc esionarios)	Modello Misto «Riscossione s.p.a.» Ente de Derecho privado con capital	Modello Misto «Equitalia s.p.a.» Ente de Derecho privado con capital

<p>Los recaudadores eran personas físicas o jurídicas (la tendencia fue hacia las personas jurídicas)</p>	<p>Los concesionarios eran personas físicas o jurídicas, sobre todo personas jurídicas</p>	<p>social público (Sociedad por acciones)</p>	<p>social público (Sociedad por acciones)</p>
--	---	--	--

1 . El modelo esattorial o basado en la exacción mediante recaudadores sujetos privados

1.1 . Evolución histórica

La doctrina científica conocedora de la materia sitúa unánimemente el año 1871, momento en el cual, mediante la Ley de 20 de abril de 1871, n. 192 se introduce por primera vez el modelo de recaudación confiado al sector privado²⁴, denominado «modelo esattorial».

²⁴ Sobre estos particulares, vid. BOVE, A. «Dai servizi esattoriali al servizio di riscossione dei tributi e di altre entrate dello stato e di altri enti pubblici», Nuova Rassegna di legislazione, 1989, III, p. 2.141 y ss.; TINELLI, G. «Statuto dei diritti dei contribuenti e riscossione coattiva», Rivista di diritto tributario, gennaio, 2012, vol. XXII, pp., 3 y ss.; UCKMAR, V. «Evoluzione della disciplina della riscossione tributaria», en La nuova disciplina della riscossione dei tributi, a cura di LORIS TOSI, Giuffrè Editore, 1996, p. 25 y ss.; DE MITA, E. Appunti di Diritto Tributario, Accertamento e riscossione delle imposte sui redditi, Giuffrè editore, 1994, pp. 55 y ss.; PAPARELLA, F., L'organizzazione amministrativa del servizio di riscossione dei tributi, Cacucci editore, 1991; CUCCHI, BRUNO, L'esecuzione forzata esattoriale, ed. Cedam, 1997; COCOCATERINA, La delega bancaria nel sistema della riscossione e l'attuazione del credito tributario, ed. Cedam, 2001. SANTA MICALI, «L'evoluzione della disciplina della riscossione e la concentrazione nell'accertamento». Bollettino Tributario n. 6 2012; BASILAVECCHIA, M. La riscossione dei tributi. Milano Giuffrè. 2011, pp. 43 y ss (evoluzione del sistema di riscossione...).

Podemos por tanto, precisar que a partir de esta Ley se instaura el denominado «sistema esattorial» o sistema de exacción de impuestos basado en la figura del «esattore» o recaudador de impuestos²⁵. Su implantación, nos cuenta Antonio BOVE²⁶, no fue simple ni pacífica, pues ya en 1862 se presentaron seis diseños de iniciativa gubernativa. El séptimo es el que se convirtió en la Ley de 20 de abril de 1871 n. 192. Este modelo sería conservado prácticamente hasta la reforma del sistema de recaudación realizada en el año 1988.

²⁵ «Il sistema esattoriale è stato introdotto in Italia con la Legge 20 aprile 1871, n. 192, subito dopo la costruzione del Regno». BOVE, A., «Dai servizi esattoriali...», ob. cit., p. 2146. O también se ha dicho: «...legge n. 192 del 1871 che fu la prima legge organica di riscossione dei tributi del Regno». UCKMAR, V. «Evoluzione della disciplina della riscossione...», ob. cit., p. 25.

²⁶ BOVE, A. «Dai servizi esattoriali al servizio di riscossione dei tributi e di altre entrate dello stato e di altri enti pubblici», ob. cit., p. 1989 y ss.

La disquisición se centraba en que existían dos corrientes de opinión. A saber: De un lado aquellos que defendían la oportunidad de mantener la recaudación en manos públicas, esto es en el interior de la Administración financiera. El arquetipo de este modelo se basaba en el Motu proprio 23 maggio 1774 del Granducato di Toscana. De otra parte se posicionaban aquéllos que defendían el sistema de recaudación a través de sujetos privados, esto es, apostaban por un modelo de recaudación fiado a sujetos privados, los cuales estaban en posesión de una licencia especial del ente soberano, nominados por subasta pública según el sistema de recaudadores vigente en el Ducato di Modenay en el Lombardo-Veneto.

En realidad este modelo de recaudación esattorial no hace sino introducir para los tributos estatales el sistema basado en los recaudadores sujetos privados que ya existía con antelación a la creación del Reino de Italia en el ámbito local, cuyos operadores se denominaban esattore comunale y ricevitore provinciale.

Como antecedentes remotos encontramos el modelo establecido en la Edad Media, período en el

cual, en las distintas circunscripciones, la recaudación era affidata (confiada, encargada) a los recaudadores. En Venecia existía una larga tradición al respecto, encontrándose anécdotas como la que explica UCKMAR, V.²⁷ (cfr. Pertile) en relación a que los oficiales que recaudaban el dinero para el Estado eran obligados a depositarlo cada sábado en la caja de la república. En Venecia, dice, existía en el S. XV una administración especial para exigir a los morosos de los impuestos que era denominado «ufficio delle cazzude».

²⁷ «Evoluzione della disciplina ...», ob. cit., pp.28-29.

Remontándonos a épocas anteriores, tal y como se ha dicho²⁸, el sistema instaurado en Venecia presenta grandes afinidades con el utilizado en la antigua Roma, en virtud del cual el Estado subastaba la función de recaudación y la cuantía a recaudar por cada circunscripción o zona. Ganaban la subasta los mejores postores, que debían retornar inmediatamente al fisco las sumas que se comprometían a recaudar. Estos se denominaban *Pubblicani*, los cuales actuaban sobre los contribuyentes con métodos prepotentes y de acoso²⁹. El Título IV del Digesto, 39.4,1,1 lleva por rúbrica «De los publicanos, de los tributos y de los comisos».

²⁸ GALLIO, F. y TERRIN, F. *La riscossione dei tributi: verso la riunificazione tra uffici ed esattorie*. Milano, 2011, IPSOA, pp. 17 y ss.

²⁹ En realidad «en dicho sistema el sujeto legitimado para la recaudación de los tributos asume la función de 'pulmón financiero' del sistema estatal, o sea de garante del Estado moderno, donde de facto, este poder corresponde al Estado y no ya al sujeto ganador de la subasta». GALLIO, F. y TERRIN, F. *La riscossione dei tributi: verso la riunificazione tra uffici ...*, ob. cit., pp. 17-18.

El sistema de recaudación a través de recaudadores (sistema esattoriale) se mantuvo posteriormente durante varias décadas, desde 1872 hasta 1988 con la aprobación del Decreto Legislativo n. 43 de 28 de enero de 1988.

Dicho sistema esattoriale se perpetuó durante más de cien años, permaneciendo incólumes los aspectos más importantes en las principales normas jurídicas aprobadas en los años siguientes³⁰. A saber: en 1902 el T.U. sobre la recaudación de los impuestos directos, en 1922 el R.D. de 17 de octubre, T. U. de la ley de la recaudación para los impuestos directos; en 1958 el T.U. de 29 de enero, después convertido en el T.U. de la ley de los servicios de recaudación de los impuestos directos, aprobado DPR de 15 de mayo de 1963. Posteriormente también se mantuvo –sustancialmente no modificado– el sistema esattoriale en el importante D.P.R. 29 septiembre 1976, n. 603, de recaudación de los impuestos directos, que –como hemos anticipado– todavía hoy regula el sistema de la recaudación tributaria de los impuestos y otros ingresos públicos en Italia.

³⁰ TONELLI, G., «Statuto dei Diritti...», ob. cit., p. 9 y 10.

Mediante Decreto Legislativo n. 43 de 28 de enero de 1988 citado se crea una nueva figura del Concesionario, aboliéndose así el sistema esattoriale, si bien como veremos, la nueva norma conserva importantes aspectos de la legislación del sistema esattoriale precedente.

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

La aprobación del nuevo modelo de recaudación basado en recaudadores privados aprobado con la Ley n. 192, de 20 de abril de 1871 (legge Sella) tuvo como principal motivación lograr una mayor eficacia y economicidad, al tiempo que pretender una reducción o incluso la eliminación por parte del Estado del coste de la recaudación³¹.

³¹ SANTA MICALI, «L'evoluzione della disciplina della riscossione e la concentrazione nell'accertamento». *Bollettino Tributario* n. 6 2012, p. 405.

Con esta reforma se quiere conseguir reorganizar el aparato administrativo del Estado, reconduciendo a una unanimidad orgánica la pluralidad de servicios de recaudación que existían en varios Estados. De esta manera, se apuesta por crear un nuevo diseño de los servicios públicos administrativos; de los poderes locales, etc.³².

32 BOVE, A. «Dai servizi esattoriali...», ob. cit., p. 2146.

En realidad a lo largo del tiempo se pudo demostrar que era un sistema eminentemente eficiente en aras a lograr incrementar la recaudación tributaria y de otros ingresos del Estado. Hecho que hizo que fuera un modelo especialmente preferido tras la Unidad de Italia, pues el sistema de fiar a los recaudadores privados las funciones de recaudación tuvo la doble ventaja de reducir al máximo el porcentaje del volumen de ingresos que no se llegaban a ingresar (respecto a otras posibles soluciones) y, por otro, lado asegurar un flujo regular y estable de ingresos³³.

33 Asi, FALSITTA, G., «Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransitabilità del tributo» en AA.VV., La riscossione dei tributi a cura di A.COMELLI, e C.GLENDI, Padova, 2010, I.

1.3 . Funciones de los recaudadores

El denominado sistema esattoriale durante su larga vigencia pivotaba su regulación sobre la figura del esattoreo recaudador, el cual era un sujeto privado que adquiría el servicio de la recaudación impositiva en un determinado ámbito territorial, anticipando al erario público la suma de la recaudación que figuraba en el ruolo (título ejecutivo)³⁴.

34 TINELLI, G., Statuto dei diritti..., ob. cit., pp. 8-9.

El recaudador se ocupaba de la notificación del ruolo y de la sucesiva recaudación incluso en forma coactiva. Por estas funciones el recaudador era remunerado con una cuota del tributo (un porcentaje sobre la recaudación) que se llamaba «aggio esattoriale» y que se pagaba con las sumas exaccionadas³⁵.

35 Ibidem.

Una de las características más importantes es que regía el principio de «Non riscosso come riscosso» en virtud del cual los recaudadores estaban obligados a anticipar al Estado todos los ingresos que tenían que recaudar desde el momento que les era consignados los títulos ejecutivos emitidos por la administración pública encargada de la recaudación³⁶. En consecuencia, es muy importante reparar en que con este modelo el recaudador estaba obligado a realizar una anticipación de los créditos incluso aún cuando no los hubiera cobrado o finalmente no los cobrara. Solamente en el caso de que hubiera demostrado la insolvencia del deudor del tributo, habiendo observado una diligencia en la acción de notificación del ruolo y de la expropiación forzosa³⁷, podían repetir contra la Administración.

36 DE MITA, E., Appunti di Diritto tributario. Accertamento e riscossione delle imposte sui redditi, ob. cit., p. 58, y BOVE, A. «Dai servizi esattoriali al servizio di riscossione dei tributi e di altre entrate dello stato e di altri enti pubblici», ob. cit., pp. 2147 y ss.

37 TINELLI, G. «Statuto dei diritti...», ob. cit., pp. 8 y ss.

Desde el punto de vista jurídico la recaudación vía recaudadores daba lugar a una separación entre³⁸:

38 Ibidem.

- Titularidad del crédito ejecutivo: que la tenía el ente público, sujeto activo del crédito.
- Titularidad de la acción ejecutiva que venía atribuida o consignada al recaudador, el cual ejecutaba bajo su propia responsabilidad.

En consecuencia, podemos resumir que las principales connotaciones del funcionamiento del sistema esattoriale eran³⁹:

a) La recaudación de los ingresos del Estado y otros Entes públicos tenía su base jurídica en el instituto del «ruolo». Con la atribución del ruolo al recaudador cuando vencía el plazo establecido era exigible por parte de los recaudadores.

b) En aquel momento estaba vigente el principio de recaudación de «Non riscosso per riscosso», muy importante, que con los años se suprimiría y que significaba que el recaudador tiene la obligación de efectuar el pago de las cuantías íntegras que le habían consignado al vencimiento del plazo. Esto es, se trataba de un principio de anticipación de la obligación tributaria en relación a los deudores morosos.

c) En contraprestación a esta obligación prevista el recaudador podía repetir contra el ente público bajo las condiciones expuestas.

d) El recaudador podía utilizar el procedimiento privilegiado (tanto desde el punto de vista sustantivo como procedimental), auspiciado en una celeridad y simplificación respecto al sistema ordinario ejecutivo para agredir contra los bienes del contribuyente moroso, sustrayéndole de su posesión y en última instancia haciéndole vender en subasta pública bienes en cuantía suficientemente elevada para satisfacer los créditos del Estado y otros entes públicos. Como veremos en un epígrafe posterior, la Corte Costituzionale italiana ha legitimado en numerosas sentencias la existencia de dicho procedimiento privilegiado contra los créditos fiscales.

39 BOVE, A. «Dai servizi esattoriali al servizio di riscossione dei tributi e di altre entrate dello stato e di altri enti pubblici», ob. cit., p. 1989.

1.4 . Nombramiento de los recaudadores (agentes de la recaudación)

El sistema de nombramiento de los recaudadores concebido en el modelo esattoriale se centra en la figura del esattore comunale (recaudador municipal) y del ricevitore provinciale (receptor provincial), a los cuales les era consignado el cargo de ser recaudadores municipales y provinciales con base en el concurso de subasta pública (T.U. n. 858). Caso de que la subasta quedara desierta, el nombramiento se realizaba mediante designación del ente público y, en última instancia, por confirmación del recaudador municipal o receptor provincial encargado.

Este sistema de nombramiento duró hasta la década 1964 – 1973, prorrogándose su efectividad y funcionamiento muchos años después (hasta 1988-98)⁴⁰. Durante este ínterin, el importante D.P.R. n. 603, de 1973 estableció que los contratos que vencieran dicho año fueran prolongados por otros doce meses (1974) y además que los recaudadores podían pedir al Prefecto (hasta el 31 de diciembre) que confirmara su gestión de recaudador por el período 1975-1983. Con este D.P.R. n. 603 en opinión de la Doctrina el legislador no tiene como meta eliminar el sistema de recaudación, sino más al contrario dejar vigente el sistema⁴¹, si bien es cierto que se apuesta por una mejor disciplina del sistema de recaudación con especial énfasis en la simplificación del procedimiento. No obstante ello, sí existen tentativas de reforma de la recaudación trámite uoleno en el período sucesivo a la entrada en vigor de la reforma del 73⁴². Así pues, en el D.P.R. n. 603 se confirma la prórroga del sistema «esattoriale» de 1975-1983, habiéndose prorrogado a posteriori sucesivamente hasta el 31 de diciembre de 1989⁴³.

40 BOVE, A. «Dai servizi esattoriali al servizio di riscossione dei tributi e di altre entrate dello stato e di altri enti pubblici», ob. cit., p. 2147.

41 TINELLI, G. «Statuto dei diritti...», ob. cit., p. 10 y BOVE, A. «Dai servizi esattoriali ...», ob. cit. Pp. 2147 y 2152.

42 V. CUCCHI, B. Riforma della riscossione: una sfida alla storia. Padova, 2008, pp. 39 y ss.

43 BOVE, A. «Dai servizi esattoriali al servizio di riscossione dei tributi e di altre entrate dello stato e di altri enti pubblici», ob. cit. pp. 2147.

Respecto al nombramiento del «esattore» o «ricevitore» se requiere la inscripción en el registro de los recaudadores, instituido por el Ministero delle Finanze (arts. 5 y ss. TU n. 858 de 1963). Dicho nombramiento se hacía de decenio en decenio. Los sujetos aptos para ser inscritos eran⁴⁴:

44 Ibidem.

– Ciudadanos italianos con título de estudio –al menos– del instituto de instrucción de secundaria,

que hubieran superado exámenes específicos de idoneidad y que tuvieran los requisitos morales y capacidad financiera para gestionar la recaudación.

– Las sociedades de capitales y la sociedad de personas que tuvieran por objeto social la gestión de recaudadores, con ciertos requisitos.

– Las Haciendas e instituciones de crédito del artículo 5 del RDL de 12 de marzo de 1936, n. 375⁴⁵: a) instituciones de crédito de derecho público y bancos nacionales; b) bancos yaziende di créditoen general, d) las cajas de ahorro, e) montes de empeño, etc.

Así pues, la recaudación de los tributos podía recaer tanto en personas físicas como en personas jurídicas. Siguiendo esta misma fuente, sabemos que mientras inicialmente la adjudicación recaía por lo general en personas físicas, con el paso de los años la atribución se realiza a personas jurídicas y en particular a instituciones de crédito en un proceso constante de acercamiento del sistema financiero al sistema de crédito.

⁴⁵ Excluida la letra c).

2 . El modelo concesional

2.1 . Regulación jurídica

En el año 1988 se produjo una importante reforma en el sistema de recaudación italiano. El precedente de esta reforma es la Ley de 4 de octubre de 1986, n. 657, en cuyo articulado se prevé expresamente la delegación al Gobierno para la institución y la regulación del servicio de recaudación de los tributos.

En cumplimiento de dicha delegación se aprueba el Decreto Legislativo n. 43, de 28 de enero de 1988, mediante el cual se crea «El servicio Central de la Recaudación» que opera bajo el Ministro de Finanzas y provee a los agentes específicos titulares de concesionarios para los ámbitos territoriales encargados de la exacción de los tributos y otras sumas del Estado y de otros entes públicos⁴⁶. Esta reforma se completa con Decreto del Ministro de Finanzas de 7 y 23 de octubre de 1989 donde son definidos los ámbitos territoriales de los concesionarios y se determina el número y la medida de sus remuneraciones⁴⁷.

⁴⁶ Sobre el Sistema Central de Recaudación instituido por D.Leg. n. 43 vid. entre otros, DE MITA, E. Appunti di Diritto Tributario, Accertamento e riscossione delle imposte sui redditi, Ed. Giuffrè, 1994, pp. 55 y ss.; PAPARELLA, F. L'organizzazione amministrativa del servizio de riscossione dei tributi. Cacucci editore, 1991, pp. 35 y ss.; GIANNINI, Diritto amministrativo. Giuffrè editore, 1988, Vol. I, pp. 268 y ss.

⁴⁷ BOVE, A., «Dai servizi esattoriali al servizio di riscossione dei tributi e di altre entrate dello stato e di altri enti pubblici», ob. cit., p. 2147. Vid. también GALLIO, F. y TERRIN, F. La riscossione dei tributi: verso la riunificazione tra uffici ed esattorie, ob. cit., pp. 118 y ss.; DAMASCELLI, A. «Il controllo di Equitalia s.p.a. sugli agenti della riscossione». Corriere tributario, n. 47, 2997, p. 3847.

2.2 . Finalidad y justificación

A partir del último cuarto del siglo XX se producen en Italia una serie de modificaciones legislativas del sistema tributario muy significativas que modifican considerablemente el sistema tributario. Una de las principales fue la introducción del principio del pago directo por el contribuyente de los impuestos directos, personas físicas, que fue introducido por Ley 2 de diciembre de 1975, n. 576 (autoliquidación). Este mecanismo se extendió a otros sujetos e impuestos: personas jurídicas (L. 23 de marzo de 1977, n. 97) e IVA (Legge 12 nov. 1976, n. 751). Junto con otras modificaciones como la riscossione a mezzo ruolo de los tributos seriales, propiciaron la necesidad de introducir nuevas fórmulas de organización de los servicios tributarios⁴⁸.

48 BOVE, A. «Dai servizi esattoriali al servizio di riscossione dei tributi e di altre entrate dello stato e di altri enti pubblici», ob. cit., p. 2153.

Los principales fines perseguidos fueron⁴⁹:

49 DE MITA, E., Appunti di Diritto tributario. Accertamento e riscossione delle imposte sui redditi, ob. cit., p. 55.

1. La centralización en manos públicas del servicio de recaudación, atribuyendo tal función al Estado. Ahora bien, es importante destacar que el hecho de que se pretendiera centralizar en manos públicas la función de recaudación no implica que sus funciones deban recaer en funcionarios públicos. Esto es, el carácter publicístico de la actividad no implica necesariamente que deba realizarse por empleados públicos⁵⁰.

50 BOVE, A., «Dai servizi esattoriali al servizio di riscossione dei tributi e di altre entrate dello stato e di altri enti pubblici», ob. cit., p. 2153 y 2154.

1. Eliminación de ciertos privilegios consolidados con el anterior sistema.
2. La necesidad de una mayor transparencia en la gestión de los servicios.
3. Tutelar los intereses erariales y asegurar la recaudación rápida al mínimo coste para el Estado y los ciudadanos.
4. Garantizar la máxima velocidad y eficiencia en el procedimiento de recaudación coactiva para contener al máximo el fenómeno de la morosidad.

2.3 . El Servicio Central de la Recaudación

El Servizio Centrale della Riscossione (Servicio Central de Recaudación) es dirigido por un funcionario con cargo de director superior. De él depende una oficina (delegación) informática, una oficina estadística y un oficina inspectora⁵¹. También existe una secretaría técnica.

51 PAPARELLA, L'organizzazione..., ob. cit., pp. 36 y ss.; DE MITA, E., Appunti..., ob. cit., COCO, C., La delega bancaria, ob. cit., pp. 112 a 115.

Entre las competencias de este Servicio Central estaban:

- Encargarse de la instrucción del procedimiento para la concesión del servicio de recaudación; de la suspensión cautelar del concesionario y del cese del concesionario, así como de los nombramientos de los concesionarios.
- Vigilar la regularidad de la recaudación
- Coordinar la actividad de los concesionarios con la de las administraciones públicas.
- Constitución de nuevos ámbitos territoriales de recaudación.

2.4 . Los agentes de la recaudación: los concesionarios

La nueva figura de los concesionarios pasa a sustituir la antigua institución jurídica de *delesattore della riscossione* (recaudador).

La norma jurídica que introduce el modelo concesional de la recaudación tributaria (confiado a concesionarios privados) es el D.P.R. de 28 de enero de 1988, cuyo artículo 7 en relación con el artículo 2 establece que «el servicio de la recaudación es confiado en los particulares ámbitos territoriales determinados con Decreto del Ministro de Finanzas, en concesión administrativa a los sujetos previstos en el artículo 31, a los cuales les es atribuida la cualidad de *Agente della riscossione* (agente de la recaudación)⁵²».

⁵² Puede consultarse COCO, C. La delega bancaria nel sistema..., ob. cit., pp. 99 y ss.; FALSITTA, G. «Funzione vincolata di riscossione...», ob. cit., pp. 4 y ss; ENRICO DE MITA, Appunti di Diritto Tributario..., ob. cit., pp. 56 y ss.

Por su parte el artículo 10.1 del DPR n. 602 de 1973 sustituido por el artículo 2 del D. Legs. n.46 de 1999 establece que a efectos del presente Decreto se entiende por concesionario el sujeto al cual es atribuido en concesión el servicio de recaudación, o el comisionario gubernativo que gestiona el propio servicio. No obstante, tal y como señala la doctrina científica, el legislador intentó evitar que pudiera perderse la experiencia del sistema anterior (modelo esattoriale) y por ello prevé que los sujetos que pueden ser nombrados concesionarios son aquellos que ya operaban en el ámbito de la recaudación. Así, el D. Legs. 43/1988 establece que son sujetos a los cuales puede serles conferido el servicio de la recaudación, los siguientes⁵³:

⁵³ BOVE, A. «Dai servizi esattoriali al servizio di riscossione dei tributi e di altre entrate dello stato e di altri enti pubblici», ob. cit., p. 2155.

1. Haciendas e instituciones de crédito del artículo 5 del RDL de 12 de marzo de 1936, n. 375: a) instituciones de crédito de derecho público y bancos nacionales; b) bancos yaziende di crédito en general, d) las cajas de ahorro, e) montes de empeño y también cajas rurales y agrarias, etc.

2. Secciones especiales autónomas de las instituciones anteriores.

3. Sociedades por acciones constituidas regularmente con sede en Italia y capital desembolsado no superior a un millar de liras y que tengan por objeto la gestión en concesión del servicio.

4. Sociedades cooperativas con capital inferior a un milliardo de liras.

En consecuencia, se instaura un nuevo sistema que tiene atribuida, circunscripción por circunscripción, a sujetos distintos del estado, no ya más contratistas, sino concesionarios. De esta forma, mientras que en el régimen esattoriale la actividad de recaudación y los procedimientos no constituye objeto de concesión –dado que las atribuciones del recaudador pertenecen a la Administración y no son trasladadas–; con el nuevo sistema, la Administración financiera habilita al concesionario al ejercicio de funciones y de derechos. En particular el derecho a recaudar tributos y otras entradas⁵⁴.

⁵⁴ V. BOVE, A., «Dai servizi esattoriali al servizio di riscossione dei tributi e di altre entrate dello stato e di altri enti pubblici», ob. cit., p. 2156. También, FALSITTA, G., «Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo», en COMELLI, A., GLENDI, C. La riscossione dei tributi, CEDAM, 2010.

2.4.1 . La ampliación de poderes a los concesionarios de la recaudación

Una de las principales características del nuevo sistema instaurado es que a los concesionarios se les otorgan nuevas facultades y poderes de actuación a efectos de ejercer sus funciones recaudatorias⁵⁵. Avanzamos, no obstante, que fueron infructuosas a la hora de incrementar la eficacia de la recaudación, que cayó estrepitosamente durante los años 1999-2004 como se verá seguidamente.

⁵⁵ Sobre estos particulares puede verse: COMELLI, A. «L'ampliamento dei poteri di indagine attribuiti agli agenti della riscossione». Profili sistematici, en COMELLI, A., GLENDI, C., La riscossione ..., ob. cit., p. 107 y ss.; MULA, A. «I poteri di indagine dell'agente della riscossione», en BASILAVECCHIA, M. La riscossione dei tributi, ob. cit., pp. 193 y ss.

Los mayores poderes de los concesionarios vinieron de la mano de la normativa aprobada en 1999 ex D. Legs. N. 112, el cual introdujo las siguientes novedades⁵⁶:

⁵⁶ Un desarrollo de estas reformas puede verse en MULA, A. «I poteri di indagine...», ob. cit., pp. 196 y ss, también COMELLI, «L'ampliamento dei poteri...», ob. cit., pp. 107 y ss; FALSITTA, G., «Funzione vincolata ...», ob. cit., pp. 8 y ss.

– Se restablecen los requisitos para ser concesionario.

– Obligación de estos de dotarse de un sistema informático in grado y de conectarse a la red unitaria de la Administración pública.

– Atribución de poder de entrada y registro, también en vía telemática y acceso a la información delanógrafo tributaria.

– Sottoposizione di concessionari a controlli della Guardia di Finanze.

El legislador pues, a diferencia de los años anteriores que se mostraba reacio a ceder grandes parcelas de poder a los concesionarios, permite con esta reforma una cesión total de los poderes a los agentes de la recaudación.

No obstante –como veremos seguidamente–, no será hasta la reforma del sistema de recaudación del año 2005 cuando se otorgan plenos poderes a los agentes de la recaudación (los mismos que detenta la Agenzia delle Entrate), de manera que al órgano que se crea a partir de 2005 para gestionar la recaudación (Riscossione spa, posteriormente denominado Equitalia spa) sí le son atribuidos los mismos poderes que tiene la Agencia tributaria italiana⁵⁷.

⁵⁷ FALSITTA, G., «Funzione vincolata ...», ob. cit., p. 8.

2.4.2 . Funciones de los comisionarios

Los concesionarios o agentes de la recaudación tenían otorgadas las siguientes funciones⁵⁸:

⁵⁸ DE MITA, E. Appunti di Diritto tributario. Accertamento e riscossione delle imposte sui redditi, ob. cit., pp. 56 y ss.

– Recaudación de los impuestos directos: a) mediante pagos directos relativos a la retención en la fuente y los impuestos debidos sobre la base de la declaración. b) mediante inscripción a «ruolo» de los impuestos que se recauda con este sistema de los recaudadores.

– Recaudación coactiva de los impuestos indirectos como IVA, Hipotecario y catastral, registro, sucesiones y donaciones, impuesto de fabricación, derechos de aduanas, tasas automovilísticas, concesiones gubernativas, penas pecuniarias, etc.

2.5 . Naturaleza jurídica del «ejercicio privado» del «servicio público de recaudación tributaria»: naturaleza jurídica del acto de concesión

La teoría general del Derecho sobre el ejercicio privado de los servicios públicos históricamente ha sido una cuestión estudiada por eminentes autores de la doctrina italiana. Destaca sin duda la construcción jurídica de ZANOBINI, sobre «Principios generales del ejercicio privado de los servicios públicos»⁵⁹.

⁵⁹ ZANOBINI, Corso di Diritto amministrativo, Sezione terza, Cap. I. «Principi generali dell'esercizio privato». 1958, Giuffrè, Milano, pp. 385 y ss.

Según este autor bajo el ejercicio privado de funciones públicas se entiende cualquier forma de actividad de la cual deriva la actuación de fines públicos, ejercida por los privados, o sea por personas físicas que no tengan la cualidad de órganos de entes públicos. Son principios relevantes de tales actividades los siguientes:

– Los privados que ejercen tales actividades públicas no por ello forman parte del personal de los entes públicos ni tampoco existe confusión de patrimonios (privado/público).

– El ejercicio privado no representa una tercer especie de administración, sino un medio particular del cual se vale el Estado y entes públicos.

Los elementos esenciales del concepto que se trata son:

– El carácter público de las funciones del servicio: debe tratarse de una actividad que representa una potestad propia del Estado u otro ente público.

– El carácter privado del sujeto que ejerce la función. Tales sujetos no actúan en nombre propio sino siempre en nombre del ente, de cuya organización forman parte.

Las consecuencias del carácter público de las funciones y servicios ejercitados por el privado son:

– La necesidad, la mayoría de las veces impuesta por Ley, de que el sujeto cuyo ejercicio viene atribuido el servicio, presente requisitos de capacidad similares a los requeridos habitualmente para el nombramiento de los sujetos de los entes públicos: particularmente la ciudadanía italiana, la buena conducta moral y civil, determinados títulos de estudio. En el caso de los servicios de carácter industrial no se aplican estas reglas sino que otros requisitos como la capacidad económica, la posesión de medios técnicos necesarios para la gestión del servicio, etc.

– El control, que el ente titular de la función o del servicio ejercita sobre la actividad del privado para asegurarse que esta corresponda realmente a los fines públicos a los cuales debe estar dirigida.

– La responsabilidad disciplinaria, a la cual –la mayor parte de las veces– están sujetos aquellos que ejercitan las funciones o los servicios de aquellos de que se trata: así los notarios, los profesionales legales como sanitarios y otros. En otros casos no puede hablarse de una responsabilidad disciplinaria pero igualmente hay una responsabilidad administrativa que da lugar a la aplicación de sanciones que tienen la misma función y la misma naturaleza que la disciplinaria.

2.5.1 . Naturaleza Jurídica del «Acto de Concesión»

Respecto a la naturaleza jurídica del «ejercicio privado» del «servicio público de recaudación tributaria» la doctrina científica no ha sido unánime al tratar este tema, lo cual se aprecia ya desde la época en que existía el modelo esattoriale (de recaudadores privados) de la recaudación tributaria.

Pueden destacarse al menos dos corrientes de pensamiento. A saber⁶⁰:

⁶⁰ SILVESTRI, E. «Concessioni», in Rev. Noviss. Dig. It. III, Torino, 1959, pp. 371 y ss.; «Dei servizi ...», ob. cit., pp. 2156 y ss.,

1. Teoría anticontractualista (publicística) que considera el acto de concesión como un **Acto Administrativo unilateral** que surge únicamente de la voluntad de la Administración pública, sin perjuicio de la actuación del privado, cuya aceptación constituye un presupuesto o condición de la validez del negocio jurídico.

2. Teoría contractualística, según la cual la relación de concesión se presenta con carácter contractual, esto es, como una situación jurídica para cuya creación es necesario el concurso sinalagmático de la Administración pública y del privado. En la relación jurídica entre ambos concurre una posición de paridad jurídica.

1. **La concesión como acto administrativo**. En virtud de la primera línea de pensamiento, seguida por ZANOBINI y otros autores como por ejemplo D'ALESSIO, el ejercicio de la recaudación de los tributos por parte de los recaudadores trae causa de un «acto unilateral de concesión administrativa» que da lugar al ejercicio privado de un servicio público⁶¹. A juicio del primer autor citado, entre los distintos títulos de los que puede derivarse para los privados la facultad de ejercitar funciones y servicios públicos, el más interesante es la concesión, tanto por el número como por la importancia de sus aplicaciones, así como por su gran extensión en la disciplina legislativa.

Por su parte D'ALESSIO realiza su teoría sobre «La concessione a privati della gestione di servizi pubblici», en el comentario a la Apelación de 3 de abril de 1916 en sede de «Corti d'Appello e Tribunali»⁶². En dicho trabajo defiende que la «concesión» es un negocio jurídico público unilateral respecto al cual la voluntad del privado es simplemente una condición de validez (una «semplice accettazione»). Así, en el campo del Derecho público es la voluntad unilateral del ente la que produce los efectos jurídicos a favor (derechos subjetivos) o en contra (obligaciones) del individuo. Se trata por tanto de un acto administrativo unilateral condicionado sólo en su validez jurídica al consenso del interesado⁶³.

Realmente existe una gran cantidad de estudios sobre la construcción jurídica del concepto de concesión administrativa⁶⁴, tema también muy manido por la jurisprudencia italiana. En este sentido, ZANOBINI define la «concesión» como un negocio jurídico de derecho administrativo que tiene por objeto la cesión de potestad o derechos a la persona a quien va dirigido. Se distingue de la «autorización» porque esta última no crea en el sujeto nuevos poderes, sino que hace posible el ejercicio de algunos poderes de los cuales ya era titular. En concreto, la concesión de los servicios pertenece a aquella especial categoría de concesión que se considera traslativa, dado que con ella la administración transfiere al privado un derecho o una facultad suya (en nuestro caso la facultad de ejercitar funciones y servicios de los cuales la Administración es competente), y que habitualmente ejerce ella sola. El concesionario puede entenderse investido por la Administración de una parte de sus poderes y atribuciones, sin que por esto se transforme en una administración pública, ni esté dentro de la organización administrativa⁶⁵.

Precisamente sobre la delimitación jurídica de los términos «concesión» versus «autorización» destaca sin duda la «Teoría general de las autorizaciones y concesiones administrativas de RANELLETTI, de finales del siglo XIX⁶⁶. Para este autor la «autorización» y la «concesión administrativa» están comprendidas entre los actos administrativos especiales, propios, los cuales son dirigidos a sujetos distintos de aquél que lo emite. Más, en el caso de los actos de concesión, estos actos crean o reconocen un verdadero nuevo derecho en el sujeto jurídico al cual van dirigidos. Encuentran su fundamento en una Ley. Este autor realiza una teoría jurídica sobre los distintos actos de concesión tratando para ello la doctrina alemana de MeyeryLoening. A su juicio la división de actos administrativos puede ser muy bien fundada según las funciones que cumplen los distintos actos y sólo por esta vía considera posible alcanzar la determinación del concepto de autorización y de concesión.

Nota: fijese que la Ley 657 creada a partir del Decreto n. 43 de 1988 innova sustancialmente en este punto, pues hasta ese momento existía el modelo esattoriale basado en los recaudadores privados, mientras que con la Ley n. 657 se crea la figura de los concesionarios. Tal y como se afirma en esta ley la exacción es un servicio público instituido en el ámbito del Ministerio de Finanzas como un «ufficio centrale» en las dependencias del Ministro (art. 1) y tal servicio es affidato (confiado, atribuido) circunscripción por circunscripción a sujetos distintos del Estado, no ya recaudadores sino concesionarios. Así, mientras que en el régimen esattoriale la actividad de recaudación no constituye objeto de concesión, con el nuevo sistema y con la concesión administrativa, la actividad de recaudación es justo el objeto de la concesión y la Administración financiera habilita al concesionario al ejercicio de una función y un derecho que hasta ahora era reivindicado por ella: el derecho a recaudar tributos y otros ingresos⁶⁷.

También ZANOBINI⁶⁸ habla de distintas opiniones que se han dado sobre la naturaleza jurídica del acto de la concesión. Para unos un contrato de derecho privado, para otros un contrato en el campo del derecho administrativo. En su opinión no cabe acoger una solución abstracta, porque debe tenerse en cuenta la disciplina jurídica establecida en el derecho positivo para los actos en particular de los que se discute. En concreto respecto al acto de la concesión considera que se trata de un acto administrativo unilateral, que no obstante comporta derechos y obligaciones recíprocas para las partes, por lo que puede definirse como «rapporto bilaterale» (relación bilateral), pero dicho carácter bilateral es una cosa distinta del acto que lo produce (que es un acto administrativo unilateral). Él distingue:

- Si se trata de concesiones de los servicios propios del Estado se concretan únicamente en un acto administrativo unilateral que se produce por un decreto presidencial o ministerial.
- Si se trata de concesiones de los servicios municipales y provinciales siempre tienen la forma de contrato: el contrato viene firmado por el representante del ente y del concesionario y sometido a la aprobación establecida al efecto.

2. La segunda posición mantenida por GIANNINI, M. S.⁶⁹ se apoya en la **teoría contractualista**, aplicada a los órganos públicos. Se considera que se trata de un problema esencialmente organizativo, de carácter interno que se resuelve con el instrumento contractual.

En opinión de Giannini, «il rapporto di servizio tra l'ente e il titolare dell'ufficio dato in concessione è un rapporto decisamente contrattuale, che dà luogo ad un contratto ad oggetto pubblico»⁷⁰.

Ahora bien, según este autor, «l'ufficio» dado en concesión no representa la supervivencia del viejo instituto del «ufficio venale» (pues antiguamente la función de la recaudación era venal o vendible⁷¹), sino que es un instituto nuevo, surgido del Estado moderno y que responde a las reglas de la estructura de este nuevo Estado.

Como él mismo afirma, hasta el siglo XVIII una cantidad de «uffici pubblici» eran venales, esto es, se conferían a los privados en base a contratos que oscilaban entre la compraventa y el contrato. Con el advenimiento del estado moderno esta práctica decae porque está en contradicción con todos los principios del nuevo tipo de Estado, en particular, la funcionalidad de la actividad pública hace afirmar la regla de que todos los «uffici pubblici» se han de conferir a sujetos cuya actividad pueda ser en todo momento controlada.

Así, agotado el procedimiento de concurso con individualización del empresario más idóneo, si este acepta, la administración adopta un acto de «incardinazione nell'ufficio» que se llama «concesión» y concluye con un contrato con el concesionario, en el cual se contiene las cláusulas para la disciplina del servicio de erogación y la cláusula patrimonial, entre las cuales obviamente, aquellas relativas a la remuneración del concesionario⁷².

61 Corso di Diritto amministrativo. Cap. II. «La concessione dei pubblici servizi». Ed. Giuffrè, 1958, pp. 391 y ss.

62 Publicado en Giurisprudenza Italiana, LXIX, 1917, I, 2, I, Giurisprudenza civile e commerciale, pp. 2 y ss. En dicha apelación puede leerse: «El acto del ayuntamiento, que confiere a un privado la gestión de un servicio público, constituye una concesión administrativa». «Cuando dichas concesiones se acompañan de un contrato, el cual comporta obligaciones y derechos recíprocos, esas asumen la figura mixta de concesión y de contrato».

63 D'ALESSIO, «La concessione a privati della gestione di servizi pubblici», in Giurisprudenza Italiana, LXIX, 1917, I, 2, I, pp. 7 y 8.

64 Sobre estos particulares puede verse, entre otros: D'ALESSIO, «La concessione a privati della gestione di servizi pubblici», in Giurisprudenza Italiana, LXIX, 1917, I, 2, I; ALESSI, «In tema di concessioni di esercizio di pubblici servizi», en Giurisprudenza completa della Corte Suprema, Cassazione civile, 1984, II, pp. 147 y ss.; SILVESTRI, E. «Concessioni», in Rev. Noviss. Dig. It. III, Torino, 1959, pp. 371 y ss.; GIANNINI, M. S. Lezioni di diritto amministrativo, I, Milano, 1950, p. 350 y Diritto amministrativo, 1970; PETROCCHI, «Le concessioni di opere pubbliche», in Rivista amministrativa, 1953, pp. 301 y ss.; ZANOBINI, Corso di Diritto amministrativo, ob. cit., y «L'esercizio privato delle funzioni e dei servizi pubblici», en ORLANDO, Tratto di diritto amministrativo, vol. II, parte 3ª, Milano, 1920, pp. 147 y ss.; RANELLETTI, «Teoria generale delle autorizzazioni e concessioni amministrative. Concetto e natura», en Giurisprudenza italiana, 1894, IV, I; MIELE, La manifestazione di volontà del privato nel diritto amministrativo, Roma, 1931, pp. 38-39; BOVE, A., «Dei servizi ...», ob. cit., pp. 2156 y ss.; SILVESTRI, E. «Concessioni», in Rev. Noviss. Dig. It. III, Torino, 1959, pp. 371 y ss.

65 Corso di Diritto amministrativo. Cap. II. «La concessione dei pubblici servizi». Ed. Giuffrè, 1958, pp. 391 y ss.

66 RANELLETTI, O., «Concetto e natura delle autorizzazioni e concessioni amministrative», en Giurisprudenza italiana, ob. cit., pp. 7 y ss.

67 BOVE, A., «Dai servizi esattoriali al servizio di riscossione dei tributi e di altre entrate dello stato e di altri enti pubblici», ob. cit., p. 2156.

68 Corso di Diritto amministrativo. Cap. II. «La concessione dei pubblici servizi». Ed. Giuffrè, 1958, pp. 391 y ss.

69 GIANNINI, Diritto amministrativo, 1970, pp. 255 y ss.

70 GIANNINI, Diritto amministrativo, 1970, p. 256. Este autor afirma que la doctrina ha discutido mucho sobre la figura de la empresa titular de un «ufficio». Entre otros cita a Zanobini, afirmando que lo encuadra en la figura del ejercicio privado de la actividad pública, que a su juicio es de poca utilidad. También cita a Miele, quien dice, propone explicarla en base al concepto de sustitución. La doctrina más antigua, a su juicio, utilizaba el contrato para individualizar la figura del concesionario. Diritto amministrativo, ob. cit., pp. 258-259.

71 Recordemos cómo en aquellos momentos la función de recaudación se vendía en subasta pública al mejor postor (en quien debían concurrir circunstancias de competencia y capacidad a tal fin). En la Roma antigua eran conocidos como «Publicani» y de su existencia y normativa queda constancia en el Digesto como ya hemos citado en un apartado superior de este trabajo.

⁷² GIANNINI, *Diritto amministrativo*, 1970, p. 256.

2.6 . Crisis del sistema concesional

La figura del concesionario, en tanto que agente de la recaudación tributaria estuvo vigente desde 1988 hasta 2005. Sin embargo, su eficacia y efectividad ha sido muy cuestionada, siendo el principal problema la evasión de la recaudación, que, sobre los años 1999-2000 empezaba a manifestarse en toda su gravedad, aún a pesar de que se había producido la reforma a través del D. Legs. N 112 de 13 de abril de 1999 que atribuyó poderes incisivos a los concesionarios en el procedimiento de recaudación, pero que sin embargo no produjeron particulares efectos en la recuperación de la evasión⁷³.

⁷³ TINELLI, G. «Statuto dei diritti ...», ob. cit., pp. 10-11. En parecido sentido también SANTA MICALI, *L'evoluzione della disciplina della riscossione e la concentrazione nell'accertamento...*, ob. cit., p. 406.

«Non è azzardato opinare che sussista una relazione «causa-effetto» tra le radicali alterazioni inferte dalla riforma del 1998 al sistema Della riscossione mediante concessione e il fortissimo decremento delle percentuali riscosse dai concessionari sul carico complessivo loro affidato». FALSITTA, G⁷⁴.

⁷⁴ FALSITTA, G., «Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo», ob. cit., p. 7.

En el apartado siguiente demostramos cómo efectivamente la recaudación real derivada del procedimiento ejecutivo durante los años 1999-2000 llegó a caer a un orden del 5-17% dependiendo de los conceptos tributarios ingresados.

Tal y como han puesto de manifiesto la mayoría de la doctrina⁷⁵, la principal causa que alimentó este efecto fue la eliminación del principio «non riscosso per riscosso», abolido, no por la propia norma que reforma el sistema (D.L. n. 43), sino un año más tarde mediante el D.L. n. 37 de 1999. Lógicamente, el hecho de que el concesionario no viniera obligado a adelantar el pago íntegro de las sumas inscritas en los títulos ejecutivos que debían recaudar –como consecuencia de la abolición del citado principio de «non riscosso per riscosso»– produjo un sustancial desinterés por parte de los concesionarios en la realización forzosa del crédito tributario.

⁷⁵ Todos los autores que venimos citando: GALLIO, F. y TERRIN, F. *La riscossione dei tributi: verso la riunificazione tra uffici ed esattorie*, ob. cit., pp. 20-21; FALSITTA, G., «Funzione vincolata...», ob. cit., p. 5; TINELLI, G. «Statuto ...», ob. cit., pp. 9-10

Debe añadirse que en el antiguo sistema esattoriale sobre las cuotas incobrables del deudor, de las cuales el recaudador podía repetir contra la Administración, no se computaban los intereses, ni el porcentaje de remuneración de tales cuotas, ni tampoco se reintegraban los gastos por ejecuciones infructuosas. Ello, en definitiva era garantía para adoptar un sistema de una eficiencia inigualable, pues el riesgo de pérdida del reembolso de las cuotas anticipadas por el recaudador, por un defectuoso desarrollo de la ejecución, hacía que el titular del sistema de recaudación tuviera una organización y una continua vigilancia sobre los propios colaboradores, a los fines de vigilar que un solo error pudiera frustrar la suerte del reembolso en caso de créditos fallidos⁷⁶.

⁷⁶ FALSITTA, G., «Funzione vincolata di riscossione», ob. cit., p. 5.

Amén de ello, la doctrina ha ofrecido distintas explicaciones que contribuyeron a incrementar este efecto de evasión fiscal, como por ejemplo, el hecho de que cuando se aprueba el Estatuto de los Derechos del Contribuyente ex Ley 212/2000 no se habían introducido, o no con las actuales características, algunos institutos de tutela cautelar preventiva de particular eficacia como la hipoteca fiscal y el fero amministrativo; no se habían atribuido a la Agenzia delle Entrate las funciones relativas a la recaudación nacional y no estaba todavía prevista la naturaleza ejecutiva del acto de liquidación⁷⁷.

⁷⁷ TINELLI, G. «Statuto dei diritti...», ob. cit., p. 10 y ss.

2.7 . Doctrina de la Corte Costituzionale italiana sobre la recaudación coactiva realizada por los órganos de recaudación privados

En este apartado analizamos algunos pronunciamientos de la Corte Costituzionale italiana que versan sobre la colaboración social de los recaudadores privados en la recaudación coactiva de los tributos y otros ingresos públicos.

Existe una abundante doctrina constitucional, constante a lo largo del tiempo, confirmando la constitucionalidad de la actuación de los sujetos privados recaudadores como colaboradores en la función recaudatoria coactiva de los impuestos no pagados. Así pues, en diversas Sentencias se confirma la legitimación constitucional de la actuación de esta colaboración privada en la recaudación tributaria «coactiva», tanto bajo los auspicios del modelo esattoriale (1872-1987), como durante la pervivencia del modelo concessionale (1988/89 y siguientes), ambos modelos caracterizados por constituir sistemas de colaboración social privada en el procedimiento de recaudación de tributos del Estado y otros entes públicos.

En particular, el alto Tribunal admite que el propio sujeto recaudador (persona física o jurídica) proceda a la expropiación forzosa, habida cuenta esta responde a la exigencia de la pronta realización del crédito tributario, actuada con un procedimiento basado en criterios de «simplicidad» y «velocidad». La doctrina general de la Corte Costituzionale está en la línea argumental de que las actuaciones del recaudador y, los procedimientos instaurados en materia de recaudación coactiva que estos ponen en práctica, no comportan una violación del derecho de defensa del contribuyente, ni tampoco la limitación del derecho de propiedad⁷⁸.

⁷⁸ Tal y como se pone de manifiesto en las sentencias que siguen a continuación. Así también TINELLI, G. «Statuto dei diritti del contribuente e riscossione coattiva», ob. cit., p. 9.

En sentencia de 18 de febrero de 1960, n. 4-Pres. Azzariti-Rel branca-Marcelli (axx. Carboni) c. Pres. cons. Min. (aww. Stato guglielmi), la Corte Costituzionale sienta la doctrina de la legitimación constitucional del «embargo ejecutivo» efectuado por el ente recaudador provincial de Varese, contra el Sr. Eugenio Macchi, contra algunos de los bienes de su propiedad como consecuencia de un impago de crédito de impuestos.

En los «Considerato in Diritto» la Corte concluye que no se ha producido una violación del artículo 42.3 de la Constitución Italiana, pues no se trata de una expropiación forzosa y tampoco se deriva una violación del artículo 42.2 de dicho texto legal, ya que este precepto garantiza la defensa del derecho del propietario, «pero no excluye que tal defensa, en ciertas situaciones, sea subordinada a condiciones o a presupuestos o a un particular comportamiento del mismo propietario».

Dos años más tarde, este mismo Tribunal dictó la Sentencia de 7 de julio de 1962, n. 87-Pres. Ambrosini-Rel. Cassandro-Soave, Esattore com. Cerea.-Baldari, Esattorie com. Di Manduria, Maruggio e Avetrana-Servizio contributi unificati (avv. Sorrentino)-Pres. Cons. Ministri (Avv. Stato Agrò).

En esta Sentencia la Corte Costituzionale delibera entre otros aspectos sobre las razones de oposición del contribuyente al procedimiento de ejecución forzosa analizando distintas normas jurídicas reguladoras de la cuestión. También se trata de manera muy significativa el principio de la ejecutoriedad de los actos administrativos en distintos fundamentos jurídicos.

El alto Tribunal considera que la ejecución esattoriale es un acto administrativo, cuya eficacia resulta avalada por la ejecutividad y que la ejecución misma tiene naturaleza de procedimiento administrativo⁷⁹. Pues bien, precisamente esta ejecutoriedad del acto en tanto que principio fundamental del ordenamiento jurídico, funda la legitimidad constitucional de las normas que, en el procedimiento esattoriale, modifican (respecto al establecido en el código di procedura civile) el sistema de garantías jurisdiccionales del deudor ejecutado por deudas fiscales. Nota: como se ha dicho supra la ejecución forzosa de los créditos tributarios se inspira en principios de «simplificación» y «rápida actuación».

⁷⁹ Históricamente se defendía la naturaleza procesal o jurisdiccional del procedimiento de ejecución esattoriale

(ALLORIO,CAMMEO,LAPORTA,TARZIA). Sin embargo, ahora la doctrina más seguida reconoce al procedimiento ejecutivo esattorialenaturaleza administrativa (PUGLIATTI,ZANOBINI,GIANNINI,SANDULLI,PUGLIESE). Cfr.GAETANO SOCA, F., Comentario a la Sentencia de 7 de julio de 1962, publicada en unidad de acto junto con la Sentencia que se analiza.

Muy ejemplificativa al respecto resulta laSentencia de la Corte Costituzionale de 27 de julio de 1994,**n. 358** , cuyo Fundamento Jurídico 3 afirma: «Il sistema de la riscossione delle imposte sul reddito privilegia l'interesse alla pronta realizzazionione del credito fiscale» y sigue diciendo –respecto al procedimiento ejecutivo de los créditos fiscales– que, la ejecución forzosa en el confronto con el deudor moroso es realizada directamente por el recaudador, los procedimientos son simplificados y aseguran la rapidez; las presunciones en orden a la propiedad de los bienes susceptibles de embargo; las restricciones y preclusiones en el sistema de oposiciones al embargo⁸⁰ , tienden a prevenir y excluir las elusiones fraudulentas de este tipo de créditos.

⁸⁰ Se trata de restricciones y preclusiones relativas al procedimiento de oposición a la ejecuciónesattoriale. Por ejemplo, en supuestos en que la oposición sea por parte del cónyuge del deudor respecto a los bienes muebles embargados en la casa de la vivienda del contribuyente. Tales preclusiones –dice la Corte, pueden ser, para el cónyuge del deudor, más rigurosas respecto a aquellas previstas para quien no esté vinculado con el contribuyente por ningún vínculo. La razón de esta preclusión –dice la Sentencia citada– es el interés fundamental de asegurar la recaudación de los créditos tributarios, garantizando el regular desarrollo de la actividad financiera del Estado. También existen preclusiones en materia de oposición de terceros como consecuencias de «actos públicos de donaciones por parte del cónyuge de fecha cierta anterior a la consignada en el título ejecutivo».

En esta misma línea, laSentencia de la Corte Costituzionale de 25 de octubre de 1995,**n. 444** , establece que «la preclusión» encuadrada en el sistema de las garantías patrimoniales de la obligación tributaria, se incluye en los procedimientos de ejecución realizados por la autoridad recaudatoria, en la cual se manifiesta el fundamental interés de asegurar la recaudación de los créditos tributarios, lo que conduce a garantizar el regular desarrollo de la vida financiera del Estado (igualmente en Sentencia n. 87 de 1962).

Precisamente para alcanzar esta finalidad, el sistema de recaudación coactiva de los impuestos prevé la expropiación forzosa en la confrontación con los deudores morosos, realizada directamente por el recaudador con procedimientos simplificados, destinados a asegurar la velocidad e intensidad de la ejecución coactiva. Dicho sistema está asistido, se vale, de presunciones en orden a determinar la propiedad de los bienes que pueden ser embargados y también de preclusiones en el procedimiento de oposición de ciertos terceros, para prevenir y excluir elusiones fraudulentas.

No obstante lo anterior, tanto en Sentencia n. 358, como en la Sentencia n. 444, citadas ambas, se establece como límite a esa preeminencia o preponderancia de la ejecución del crédito fiscal en la recaudación coactiva, que dicha ejecución debe encontrar su medida y un límite razonable en la finalidad que la justifica y que no permite la realización del crédito mediante la expropiación forzosa de bienes que, con certeza y sin riesgo de elusiones fraudulentas, no pertenezcan al contribuyente moroso⁸¹ .

⁸¹ En fallo de la Sentencia n. 444 se declara la inconstitucionalidad del art. 52.2.b) del D.P.R. de 29 de septiembre de 1973, en la parte en la cual no prevé que el cónyuge del deudor pueda oponer oposición de tercero por los bienes recibidos por acto de donación de fecha anterior a verificarse el presupuesto del impuesto.

Todos los argumentos anteriores se repiten en laSentencia de la Corte Costituzionale de27 de diciembre de 1996, n. 415, Fundamento Jurídico 2. A saber:

La disciplina della riscossione coattiva delle imposte sul reddito, cuarata dall'ufficio esattoriale che procede direttamente all'espropriazione forzata in virtù del ruolo, dopo avere notificato al contribuente l'avviso di mora, risponde ad un'esigenza di semplificazione e speditezza delle procedure, che comporta sia presunzioni in ordine all'appartenenza dei beni suscettibili di pignoramento, sia restrizioni e preclusioni nell sistema delle opposizioni, dirette a prevenire ad escludere elusioni fraudolente.

Se la esigenza di pronta realizzazione del credito fiscale è preminente (sent. N. 42 e 93 del 1964), essa deve trovare la sua misura, ed un ragionevole limite, nella rispondenza alle finalità che la giustificano (sett. N. 358 e 444 del 1995), e che non consistono nella soddisfazione del credito esattoriale in qualunque modo ciò avvenga, anche mediante l'espropriazione di beni che, con certezza e senza il rischio di fraudolente elusioni, non appartengono al contribuente moroso.

De fecha posterior pueden citarse la Sentencia del Tribunal Constitucional italiano de 26 de febrero de 1998, n. 26 y la Sentencia de 20 de noviembre de 2000, n. 455.

2.8 . Análisis estadístico de la recaudación real en vía ejecutiva

El autor GOLINO⁸² afirma que si se ponen en comparación las sumas recuperadas a través del procedimiento de recaudación en vía ejecutiva (ruoli) durante los años 2000, 2001, 2002, 2003 y 2004 con las remuneraciones pagadas a los concesionarios se evidencia que el coste del servicio para el Estado supera las sumas recuperadas, sin tener en cuenta otros costes directos.

⁸² Il Fisco, 2006, pp. 1316 y ss.

Efectivamente no le falta razón al citado autor. Mediante un estudio que realizamos en la Università la Sapienza di Roma en colaboración directa con el Ministero delle Finanze de Italia (sec. Statistica), la Agenzia delle Entrate, y la Commissione Provinciale di Roma, demostramos que –en Italia– durante los últimos años de la década final del siglo XX la recaudación real derivada de la emisión de títulos ejecutivos en materia tributaria fue muy reducida. En términos generales del orden del 20% e inferior, en IRPF y del [10-5%] en Impuesto de Sociedades e IVA.

El análisis que presentamos a continuación se construye a partir de los datos contenidos en el capítulo «Entradas tributarias» del Bilancio dello Stato. Entrate tributarie (fonte: Rendiconto generale dello Stato). Fuente: datos obtenidos directamente del propio Ministero delle Finanze con sede física en Roma, Secretariato Generale-Ufficio Statistica, Divisioni III e IV, Ministero delle Finanze⁸³.

⁸³ Desde aquí agradezco a D. S. Plugisi, Direttore Generale dell'Ufficio di Statistica, divisioni III e IV del Ministero delle Finanze di Roma, la gran colaboración prestada, permitiéndome tener acceso a toda la documentación escrita en papel que obraba en el año 2002 (fecha de mi estancia de investigación) en el Ministero delle Finanze italiano. Dichos datos –sobre el volumen de recaudación real en Italia por deudas tributarias devengadas en período ejecutivo– no habían sido publicados a efectos de consulta pública. En los momentos actuales he intentado tener acceso a los datos actualizados pero dicha información sigue sin hacerse pública en el Bilancio dello Stato publicado en internet, en la página web del Ministero delle Finanze.

En primer lugar, es analizado el balance del año 2000; del cual se estudian:

– Los ingresos devengados y recaudados («competenza» e «cassa») para los impuestos IRPEF, IRPEG e IVA.

– Del elenco de entradas que provienen de estas voces se analizan las partidas que siguen: –ingresos totales por impuestos; –ingresos por ruoli (derivados de la emisión de títulos ejecutivos) y entradas provenientes del accertamento con adesione del contribuyente.

Nota: «El accertamento con adesione del contribuyente⁸⁴ es un instituto jurídico de naturaleza conciliativa ínsito 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 «acuerdo» sobre la determinación del «débito tributario», bien sabido que no podrá ser objeto de debate aquellos elementos constitutivos de la deuda sobre los que la administración disponga de pruebas efectivas y ciertas respecto a su volumen y cuantía, ni tampoco sobre la alícuota y elementos esenciales del tributo previstos por ley⁸⁵. Tal acuerdo se formaliza por escrito en el denominado «atto di accertamento con adesione» firmado por la Administración y suscrito por el contribuyente⁸⁶. El momento para llegar a dicho acuerdo podrá ser tanto antes, como después de emitido el acto de liquidación tributaria».

⁸⁴ Sobre esta materia puede verse: ANDRÉS AUCEJO, E. La resolución alternativa de conflictos tributarios en Italia, editorial: Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008 y de la misma autora años antes: «Los instrumentos deflactivos del contencioso tributario en Italia. En especial «l'accertamento con adesione»: analisis cualitativo y cuantitativo. Rivista di Diritto Tributario Internazionale, 2/2002.

⁸⁵ 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 (delegaciones de Hacienda) 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.

86 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.

Descrita la situación existente el año 2000, se procede al estudio comparativo de los parámetros vistos para el período temporal 1997-2000.

Nota: la partida del balance que alude a los ingresos por ruoli comprende sólo los ingresos tributarios derivados del «débito tributario» devengado en apremio y no los intereses y las sanciones, pues éstos últimos no se consignan en el capítulo del balance dedicado a tributos sino en el correspondiente a «Entrate extratributarie».

Bilancio dello stato – entrate tributarie. Anno 2000

La tabla que a continuación se transcribe refleja los importes totales efectivamente recaudados para los impuestos: IRPEF (IRPF), IRPEG (IS), e IVA. De la suma global se distinguen las cantidades provenientes de ruoli y del instituto del accertamento con adesione, analizándose cuál es el porcentaje de recaudación real por voz, respecto a los correspondientes ingresos devengados, esto es, del total devengado por partida, cuánto se ha ingresado efectivamente en el tesoro público.

	Devengado	Caja	Proporción Caja/Devengo
IRPEF	234068	227511	
Ruoli	5181	895	17,3 % (de lo devengado por ruoli solo se ingresa un 17%).
Accertamento con adesione	307	308	100% (en el accert. con ades. se ingresa algo más del 100%).
IRPEG	58312	56211	
Ruoli	2032	110	5,4% (de lo devengado por ruoli se cobra un 5%).
Accertamento con adesione	242	239	99% Se recupera prácticamente todo, que además es una cantidad superior a lo ingresado por ruoli.
IVA	179828	175848	
Ruoli	4472	349	7,8% (del total

			devengado por ruoli se ingresa el 8%.
Ac con adesione	195	194	99%

Fuente: Bilancio dello stato. Ministero delle Finanze. AÑO 2000. En miliardi di lire(miles de millones)

Proporción de la recaudación efectivamente ingresada, respecto a la recaudación devengada. AÑO 2000

A.C.A.: Accertamento con adesione del contribuyente

Fíjese cómo el porcentaje de ingresos devengados por ruoli (mediante título ejecutivo) es siempre superior al porcentaje de ingresos devengados por accertamento con adesione del contribuyente respecto a la suma total de ingresos devengados en los tres impuestos analizados. Sin embargo, interesa llamar la atención del lector sobre la escasa recaudación real de tales ingresos devengados por ruoli, así, en el IRPEF del total de ingresos devengados por ruoli (por títulos ejecutivos), se ingresa el 17,3% de los mismos, en IRPEG el 5,4% y en IVA el 7,8%. A sensu contrario, en el accertamento con adesione el tanto por ciento de recaudación real sobre el volumen de ingresos devengados es del 100% y 99%, e incluso, como veremos posteriormente algunos años los ingresos recaudados superan el 100% de lo devengado debido a los intereses pagados cuando se realizan pagos fraccionados.

Ello, en definitiva pone de manifiesto el importante problema que comentábamos, cual es, la deficiente recaudación de ingresos en vía ejecutiva. Más, no pensemos que es un problema único de Italia pues, por ejemplo, en España, la recaudación tributaria en el procedimiento de apremio también es bajísima, del orden del 20-30%.

Nota: Respecto al volumen de recaudación en período ejecutivo nos remitimos a nuestro estudio «Análisis estadístico de las actuaciones inspectoras (AEAT 1995-2000)». Este estudio se construye a partir de las memorias publicadas por la propia Agencia Estatal de la Administración Tributaria española, quien, en el período de referencia, al tratar de estas cuestiones lo hace en términos de «deudas gestionadas», en lugar de hablar de «deudas cobradas o ingresadas». Durante este quinquenio la conclusión que se deriva es que: «la relación entre el volumen de deuda de la A.E.A.T. acumulada al año (importe de las providencias de apremio pendientes de gestión al inicio del período, más las emitidas al año) respecto al importe de las deudas gestionadas al año, representa como media aproximadamente un 26%» (1996: 31%; 1997: 28%; 1998, 24%; 1999: 23%; 2000: 26%)⁸⁷.

⁸⁷ ANDRÉS AUCEJO, E. «Análisis estadístico de las actuaciones inspectoras (A.E.A.T. Período: 1995-2000)». Revista Técnica Tributaria, Asociación de Asesores Fiscales, n. 63, 2003, pp. 26 y 38.

– Cálculo de los ingresos devengados en vía de apremio, en relación a los ingresos totales devengados para cada uno de los distintos impuestos-

Seguidamente se calcula el peso que representan los ingresos tanto devengados como recaudados por ruoli y por accertamento con adesione, respecto del total de ingresos devengados y recaudados, para cada uno de los impuestos.

	Devengado	%	Caja	%
IRPEF (IRPF)	234068		227511	

Ruoli	5181	2,2%	895	0,4%
Acc. con ades.	307	0,1%	308	0,1%
IRPEG (IS)	58312		56211	
Ruoli	2032	3,5%	110	0,2%
Acc. con adesione	242	0,4%	239	0,4%
IVA	179828		175848	
Ruoli	4472	2,5%	349	0,2%
Acc. con adesione	195	0,1%	194	0,1%

Véase cómo los ingresos devengados por ruoli y por accertamento con adhesión representan una cantidad mínima respecto al volumen total de ingresos devengados para cada uno de los impuestos. El porcentaje sobre el total es siempre mayor en el caso de los ingresos devengados por ruoli, sin embargo, como de esta cantidad devengada se ingresa un volumen mínimo, mientras que en el accertamento con adhesión se ingresa el 100%, la recaudación real de los dos institutos ya no difiere tanto.

RUOLI devengado (IRPEF: 2,2% IRPEG: 3,5% IVA: 2,5%)

A.C.A. devengado (IRPEF: 0,1% IRPEG: 0,4% IVA: 0,1%)

RUOLI ingresado (IRPEF: 0,4% IRPEG: 0,2% IVA: 0,2%)

A.C.A. ingresado (IRPEF: 0,1% IRPEG: 0,4% IVA: 0,1%)

Peso de la recaudación por RUOLI y por ACCERTAMENTO CON ADESIONE respecto al total de la recaudación de IRPEF (IRPF), según los criterios de devengo y caja. AÑO 2000

Peso de la recaudación por RUOLI y por ACCERTAMENTO CON ADESIONE respecto al total de la recaudación de IRPEG (IS), según los criterios de devengo y caja. AÑO 2000

Peso de la recaudación por RUOLI y por ACCERTAMENTO CON ADESIONE respecto al total de la recaudación de IVA, según los criterios de devengo y caja. AÑO 2000

Los gráficos anteriores ponen de manifiesto los siguientes aspectos:

– Pese a que los ingresos devengados en apremio (ruoli) son muy superiores a los ingresos devengados por accertamento con adhesión, repárese en que la recaudación real proveniente de ruoli ya no difiere tanto respecto a la recaudación real derivada del concordato tributario, es más; en ocasiones incluso se recauda un mayor volumen de ingresos por accertamento con adhesión que por ruoli. Es el caso del IRPEG en el año 2000, donde los ingresos recaudados por ruoli son 110 mil millones de liras (0,2% sobre el total de ingresos recaudados por IRPEG) y los ingresos recaudados por accertamento con adhesión son del orden de los 240 mil millones de liras (0,4% sobre el total de los ingresos recaudados por IRPEG). Es decir, se recauda el doble por accertamento con adhesión que

porruoli.

– En los impuestos IRPEF e IVA, la proporción de lo recaudado por accertamento con adhesiono supera el porcentaje recaudado por ruoli, pero sí mantiene unas cifras parejas, a diferencia de lo que sucede con los ingresos devengados por ruoli por accertamento con adhesiono.

BILANCIO DELLO STATO – ENTRATE TRIBUTARIE
ANNI 1997-2000

	1997				1998			
	DEVENGO (COMPETENZA)		CAJA (CASS A)		DEVENGO (COMPETENZA)		CAJA (CASS A)	
IRPEF	194342	%	187945		211832		200221	
Ruoli	3280	1,70%	699	0,37%	2943	1,34%	906	0,45%
A.C.A.	45	0,02%	43	0,02%	155	0,07%	154	0,08
IRPEG	50018		44600		46166		42185	
Ruoli	1919	3,8	208	0,47%	1993	4,30%	222	0,50%
A.C.A.	18	0,04%	24	0,05%	93	0,20%	103	0,20%
IVA	130767		125759		148307		144061	
Ruoli	3101	2,40%	315	0,25%	8295	5,60%	232	0,20%
A.C.A.	28	0,02%	49	0,04%	41	0,03%	55	0,04%

	1999				2000			
	DEVENGO		CAJA		DEVENGO		CAJA	
IRPEF	238986		233379		234068	%	227511	%
Ruoli	3948	1,70%	744	0,31%	5181	2,2%	895	0,4%
A.C.A.	184	0,08%	186	0,08%	307	0,1%	308	0,1%

IRPEF	67061		58079			58312		56211	
Ruoli	3420	5,10%	159	0,27%		2032	3,5%	110	0,2%
A.C.A.	193	0,20%	201	0,35%		242	0,4%	239	0,4%
IVA	157626		148681			179828		175848	
Ruoli	4383	2,80%	257	0,20%		4472	2,5%	349	0,2%
A.C.A.	100	0,06%	102	0,07%		195	0,1%	194	0,1%

La tabla expuestasuprerefleja la situación comentada previamente extendiendo el análisis a los años 1997-2000.

Por lo que respecta al**IRPEF (IRPF)**, los ingresos devengados en apremio(**ruoli**)representan una proporción algo menor al 1,7% del total de los ingresos devengados por IRPEF hasta el año 1999, mientras que en el año 2000 pesan el 2,2% sobre el total de ingresos devengados por este impuesto. La recaudación real, sin embargo, oscila en este período sobre el 0,3-0,4% del volumen total de ingresos recaudados por IRPEF. Para la partida**accertamento con adesione** se observa cómo prácticamente lo devengado coincide con lo ingresado, pesando una proporción del 0,08% sobre el total de ingresos recaudados por IRPEF, peso que se incrementa en el año 2000 (0,1%).

Así, este último año es cuando más se ha ingresado por**accertamento con adesione**(308miliardide liras), siendo la cifra recaudada por**ruoli**895miliardide liras.

Con relación al**IRPEG (IS)** es observable cómo del total del volumen de ingresos devengados por **ruoli**(que oscila sobre el 3,5 y 5% del total de ingresos devengados por este impuesto), tan sólo se ingresa una cantidad que no llega al 1%. Comparando esta situación con la acaecida en el **accertamento con adesione**, los ingresos devengados por este último instituto en los años 1999 y 2000, han superado lo ingresado por**ruoli**. También se aprecia un claro incremento de los ingresos recaudados por**accertamento con adesione**desde 1997 hasta el año 2000, consecuencia del aumento en el número de**accertamenticon adesione** realizados en este periodo.

En el**IVA** podemos extrapolar los comentarios ya realizados en los casos previos respecto al porcentaje de ingresos devengados por**ruoli**e ingresos recaudados por**ruoli**. Respecto a los ingresos devengados e ingresados por**accertamento con adesione**, véase cómo las cifras se asemejan en mayor medida, si bien es algo superior la recaudación efectiva por**ruoli**, durante el periodo temporal analizado.

Porcentaje de ingresos recaudados respecto a los ingresos devengados

Finalmente, la tabla que a continuación se adjunta nos da idea del porcentaje que representa la recaudación efectiva proveniente de**ruoli**y del **concordato oaccertamento con adesione**, respecto al total de ingresos devengados por**Ruoli**y por**Accertamento con adesione**para los tres impuestos analizados.

	1997	1998	1999	2000
IRPEF				
Ruoli	21%	31%	19%	17%

Acc. con adesione	95%	99%	101%	100%
IRPEG				
Ruoli	11%	11%	4,7%	5,4%
Acc. con adesione	133%	111%	102%	99%
IVA				
Ruoli	10%	2,8%	5,9%	7,8%
Acc. con adesione	175%	134%	102%	99%

Nota: en el acertamiento con adhesión el volumen de lo ingresado en ocasiones supera el volumen de ingresos devengados debido a que el D.L. 218 que regula este instituto permite realizar el pago fraccionado en dos años (ocho pagos trimestrales), o, en ocasiones especiales⁸⁸ en tres años (doce pagos trimestrales), siempre devengándose los correspondientes intereses.

⁸⁸ Si las sumas debidas superan los 100 millones de liras.

Conclusión: se produce una escasísima recaudación real de las deudas en período ejecutivo. Así, en IRPF oscila entre los porcentajes (17-30%), en IS (11-5,4%) e IVA (2,8-10%).

3 . El modelo «Riscossione s.p.a.» posteriormente denominado «Equitalia s.p.a.»: «Modelo Sociedad Pública por Acciones»

En virtud del Decreto-Legge de 30 de septiembre de 2005⁸⁹, n. 203 se prevé que: «A decorrere dal 1° ottobre 2006 é soppresso il sistema di affidamento in concessione del servizio nazionale della riscossione e la funzioni relative alla riscossione nazionale sono attribuite all'Agencia delle Entrate che la esercita mediante la società di cui al come 2» (artículo 3).

⁸⁹ Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizione urgenti in materia tributaria e finanziaria.

En consecuencia, desde el 1 de octubre de 2006 queda suprimido el sistema concesional del servicio de recaudación, atribuyéndose este servicio a la Agencia tributaria italiana (Agenzie delle Entrate), la cual debería ejercitar tales funciones a través de la creación de una sociedad constituida por la propia Agencia tributaria y por el Instituto Nazionale della Previdenza Sociale (I.N.S.P.) en el plazo de 30 días desde la entrada en vigor del D-L. citado n. 203 (art. 3.2)⁹⁰.

⁹⁰ Puede verse, entre otros, PERRUCCI, «Fine annunciata per il concessionario delle riscossione», in Bolletino Tributario, 2006, n. 107; DAMASCELLI, A. «Il controllo di Equitalia s.p.a. sugli agenti della riscossione». Corriere tributario, n. 47, 2997, pp. 3847 y ss.; PARASCANDOLO, A., «Lotta all'evasione da riscossione», Il Fisco, n. 40/2006, pp. 14248 y ss.; GALLIO, F., TERRIN, F., «La riscossione dei tributi...», ob. cit., pp. 25 y ss.; PERRUCCI, U. «La riscossione in esclusiva a Equitalia s.p.a.», Bollettino Tributario, 1, 2012, pp. 20 y ss.; SANTA MICELI, L'evoluzione della disciplina della riscossione e ...», ob. cit., p. 406.

La nueva Sociedad Anónima finalmente constituida en el año 2006 que vino a realizar las funciones de recaudación se denominó «Riscossione S.P.A.» y se constituyó con una participación del capital social del 51% de la Agencia delle Entrate y del 49% del I.N.P.S.

«Riscossione s.p.a.» absorbió el personal de los anteriores concesionarios de recaudación tributaria.

Equitalia s.p.a.- En fecha 17 de marzo de 2007, la sociedad Riscossione s.p.a., mediante acuerdo de la asamblea de dicha sociedad pasó a denominarse «Equitalia s.p.a.», sociedad por acciones con el total del capital social público (51% en posesión de la Agenzia delle Entrate y 49% del I.N.P.S.).

Amén de ello se acordó que a partir del 1 de julio de 2010 las funciones de Equitalia s.p.a. que desarrolla en todo el territorio nacional italiano, se realizarían a través de la constitución de tres sociedades: Equitalia Nord, Equitalia Centro i Equitalia Sur (actualmente en vigor).

3.1 . Finalidad de la reforma

Los principales fines que auspiciaron la reforma del sistema de recaudación en el año 2005 fueron los siguientes⁹¹:

⁹¹ Puede consultarse, entre otros: PARASCANDOLO, A., «Lotta all'evasione da riscossione», ob. cit., pp. 14248 y ss.; GALLIO, F., TERRIN, F., La riscossione dei tributi..., ob. cit., pp. 25 y ss. Autores que recogen la intervención en la Comisión Financiera y del Tesoro del Senado de la República Italiana realizada por el Dtt. Artilio Befera, el 18 de abril de 2007, donde se exponen una serie de razones de la reforma del 2005. Así, se cita la necesidad de reestructurar un sector esencial para el país; la falta de eficacia de los instrumentos de acciones que se reconocieron a los concesionarios; la acentuada atomización del sistema que comportaba costes elevados y disfunciones de gestión, citando que existían más de 38 diversas sociedades de recaudación; además los sujetos económicos de la sociedad concesionaria eran generalmente los bancos, los cuales, respecto a la recaudación coactiva se encontraban en una posición de conflicto en las relaciones con su propia clientela, etc.; www.gruppoequitalia.it.

– El primero y más importante fue la necesidad de incrementar el volumen de recaudación que como hemos tenido ocasión de estudiar había caído estrepitosamente.

– Incrementar las tasas de eficacia y productividad a través de los nuevos socios (Agenzia delle Entrate e I.N.P.S.), los cuales cuentan con un fuerte aparato de informatización.

– Unificación en una sola dirección General de las 40 Haciendas de concesionarios que existían en ese momento en toda Italia.

– Simplificación de las gestiones en las relaciones con los contribuyentes.

3.2 . Funciones de Equitalia

La sociedad anónima Equitalia s.p.a. envía avisos y cartelle di pagamento que contienen el detalle de los importes debidos (débito, intereses, sanciones, etc.). Todo lo que los ciudadanos pagan a Equitalia viene íntegramente restituido a los entes acreedores, con excepción del «aggio» (cuota que se quedan por la recaudación realizada) y los gastos de la recaudación establecidos por el legislador.

En síntesis, las principales actuaciones de Equitalia s.p.a. son⁹²:

⁹² <http://www.gruppoequitalia.it> (página consultada por última vez el 30 de enero de 2013). V. GALLIO, F. y TERRIN, F. La riscossione dei tributi: verso la riunificazione tra uffici ed esattorie, ob. cit., p. 28.

– Recaudación «non da ruolo»: es aquella que se refiere a los pagos directos como por ejemplo la recaudación que se efectúa con los modelos F24 (modelo para el pago y compensaciones de la gran mayoría de impuestos y contribuciones debidas) y F 23 (impreso para el pago a favor de agentes externos a la Administración financiera (ayuntamientos, delegaciones judiciales, etc.)

– Recaudación a «mezzo ruolo»: es aquellas que se efectúa con base en la «cartella di pagamento» (equivalente a la providencia de apremio) u otro título (por. Ej. accertamento esecutivo⁹³). Puede ser espontánea o coactiva. Esta última consiste en la acción de recuperación forzosa de un crédito de la Administración Pública. Si a continuación de la notificación de la providencia de apremio u otros títulos el ciudadano no paga y no media un procedimiento de suspensión o de anulación del

acto por parte del ente acreedor, el agente de la recaudación debe recuperar las sumas inscritas en apremio activando el procedimiento de recaudación previsto en la ley. A tales fines tiene las siguientes acciones:

- Inscribir hipoteca sobre los bienes inmuebles del deudor o sus coobligados
- Inscribir el denominado «Fermo administrativo» de los bienes muebles registrados (medida cautelar).
- Proceder a la expropiación forzosa (embargo) de los bienes inmuebles, muebles y de los créditos de terceros.
- Efectuar cualquier otra acción ejecutiva, cautelar o conservativa que el ordenamiento atribuye en general al acreedor.

⁹³ Es la principal reforma introducida en el procedimiento ejecutivo en el año 2010 y consiste en la posibilidad de que la notificación del «avviso di accertamento» puede ser título ejecutivo para iniciar el procedimiento de ejecución en los supuestos que no se cumple la obligación de pago.

3.3 . Naturaleza Jurídica del ente Equitalia s.p.a.

Como punto de partida podemos precisar que Equitalia s.p.a. constituye una especie de entidad mixta (privada/pública), habida cuenta se rige por el derecho privado en tanto que sociedad anónima o por acciones, al tiempo que posee un capital social cien por cien público, desarrollando asimismo funciones publicísticas.

El ente «Equitalia sociedad por acciones» entra en el marco de entes que desarrollan funciones públicas valiéndose de estructuras jurídicas de derecho privado, como es la típica sociedad por acciones o sociedad anónima. Marco en el cual existen importantes precedentes como, por ejemplo, la sociedad de correos italiana, Ferroviana del Estado, etc.⁹⁴

⁹⁴ GIULIANI, G. «La riscossione in esclusiva a Equitalia S.P.A.», Bollettino tributario, I, 2012, p. 20.

«... la pubblica amministrazione può decidere di erogare direttamente prestazioni di servizi a favore degli utente mediante proprie strutture organizzative» (Sent. n. 439/2008 della Corte Costituzionale italiana).

Estamos por tanto, como se ha dicho a mayor abundamiento⁹⁵, en el ámbito de la concesión del desarrollo de una actividad de gestión de un servicio público con relevancia económica, en el cual, la norma establece toda la actividad atribuida a la competencia de la sociedad por acciones (pubblica in parole), efectuando por medio de la Agencia tributaria también la transferencia de las funciones publicísticas.

⁹⁵ ICOLARI, M. A. «La nuova organizzazione della riscossione dei tributi nell'ordinamento giuridico nazionale», en BASILAVECCHIA, M. La riscossione dei tributi, 2011, Milano, Giuffrè, p. 12.

Respecto a la actividad en sí desarrollada, se considera que estamos ante la actividad de gestión de un «servicio público» habida cuenta la Corte Costituzionale italiana ha confirmado que las actividades de accertamento, liquidazione e riscossione de los tributos entran de pleno en la categoría de servicio público, ya que despliega efectos a toda la colectividad, resultando así un presupuesto necesario para los ciudadanos (Sent. N. 5318/2005).

Tal y como ha puesto de manifiesto la doctrina⁹⁶, la cuestión de la naturaleza jurídica de equitalia es un tema controvertido, todavía no resuelto, pues dichos entes comparten características de derecho privado con otras de derecho público, desarrollándose de vez en cuando actos de Derecho privado como los contratos o actos de Derecho público como las medidas administrativas.

⁹⁶ GIULIANI, G. «La riscossione in esclusiva a Equitalia s.p.a.», Bollettino tributario, n. 1, 2012, p. 20.

No obstante, como ha hecho notar la doctrina⁹⁷ en este ente modelo mixto pesa de una manera

muy significativa la naturaleza publicística. Así, se afirma que contrariamente a su forma jurídica (sociedad por acciones) no hay duda de que Equitalia sería titular de un centro de poderes no sólo fruto de realizar una actividad vinculada, sino presumiblemente también consecuencia directa de la actividad discrecional al tratarse de poderes delegados por la Administración financiera.

⁹⁷ AsiCOLELLA, «Tutela del contribuente e riscossione dei tributi» in Diritto e pratica tributaria, 2010, n. 5, p. 911; quien cita aMONTI, La discrezionalità nell'azione amministrativa in materia tributaria e prospettive di riforma del contenzioso tributario, retro, 2008, I, 426.

Respecto al concesionario de la recaudación ha sido evidenciada la titularidad de un poder propio de naturaleza publicística, discrecional y autoritario, en orden a la actuación de algunos actos, al tratarse no ya de un sujeto extraño a la Administración financiera, sino más bien de una «longa manus» de la misma⁹⁸.

⁹⁸ COLELLA, «Tutela del contribuente e riscossione dei tributi», ob. cit., p. 901. Cass., sez. I, 19 julio 1999, n. 7662. También cita este autor aPUOTI, G.-ICOLARI, M. A., «La riforma della riscossione ad opera del decreto legge 203/2005: profili ricostruttivi», in Giust. Tribu., 2009, 14.

Desde el punto de vista jurisprudencial existen distintas opiniones al respecto⁹⁹:

⁹⁹ GIULIANI, G. «La riscossione in esclusiva a Equitalia s.p.a.», ob. cit., pp. 20 y ss.

a) LaCorte Costituzionaleitaliana en su versión más tradicional (que no unitaria) ha defendido la tesis privatística subrayando la característica común a tales sociedades, de estar ligadas al Estado por una mera relación de concesión o similares (Cassazione, sez. un., 19 dic. 1990, n. 12221, in foro amm., 1991, 655).

b) Contrariamente se expresa el Consejo de Estado en su pronunciamiento de 20 de mayo de 1995, n. 488¹⁰⁰, con base en una Sentencia previa de la Corte Costituzionale¹⁰¹ en virtud de la cual la dicotomía entre ente público y privado se ha ido difuminando en el tiempo y la sociedad por acciones derivada de la transformación de los precedentes entes públicos conserva connotaciones propias de su originaria naturaleza pública.

¹⁰⁰ Giur. It. 1996, III, I, 164.

¹⁰¹ Sen. 28 dic. 1993, n. 466.

3.4 . La colaboración del agente de la recaudación en sede jurisdiccional: el agente de la recaudación como parte del proceso tributario. La legitimación pasiva en el proceso de ejecución de deudas tributarias

Tanto en el momento presente como en los años anteriores a los que nos hemos referido en este trabajo, el agente de la recaudación se ha considerado legitimado pasivamente en los procedimientos de ejecución de las deudas tributarias respecto de los actos que ellos hubieren actuado.

Así, la legislación, la jurisprudencia y la doctrina¹⁰² han puesto de manifiesto el rol del agente titular de la concesión –de la función recaudatoria– como parte del proceso tributario con legitimación pasiva en el procedimiento de ejecución de las deudas tributarias.

¹⁰² Puede consultarse, entre otros: BASILAVECCHIA, M., in COMELLI, A. e GLENDI, C., La riscossione dei tributi, Cedam, 2010, pp. 201 y ss.; BELLÉ, Il processo tributario con pluralità di parti, Giappichelli, 2002, p. 83 y ss. GLENDI, C., «Sospensione della riscossione e legittimazione passiva del concessionario», in Rivista Giuridica tributaria, 2005, pp. 940 y ss.; VASILAVECCHIA, M., «L'agente della riscossione come parte del processo tributario», in COMELLI, A., GLENDI, C. La riscossione dei tributi, 2010, CEDAM, pp. 196 y ss.

Desde el punto de vista legislativo, a los efectos del artículo 10 del D.Legs. n. 546 de 1992, el agente de la recaudación es parte legitimada para estar en juicio delante de la Commissione tributarie (órganos jurisdiccionales que conocen de los temas tributarios¹⁰³) en caso de que sea impugnado un acto relacionado con la fase de recaudación, siendo este último parte procesal en la hipótesis en que

la impugnación tenga por objeto actos directamente referibles a él, o cuando el error es imputable a él mismo.

103 En primera instancia está la Commissione provinciale y en alzada la Commissione regionale.

Por lo que respecta a la Jurisprudencia, la Commissione tributaria provinciale di Venezia considera «evidente que la defensa de los intereses jurídicos en la recaudación tributaria, en un tiempo transferida a la sociedad concesionaria del servicio, no puede hoy más que ser reconocido en particular a la misma Agenzia delle Entrate quien puede hacerla valer a través de su sociedad órganos «Riscossione s.p.a.»¹⁰⁴.

104 Sent. N. 24 de 2007; CUCCHI, B., La disciplina della riscossione coattiva mediante ruolo, ed. CEDAM, Padova, 2002, Cap. titulado «I caratteri peculiari ed i soggetti della riscossione».

Respecto a la legitimación pasiva del concesionario, es muy gráfica la Sentencia de Cass. N. 6450 de 6 de mayo de 2002 en la que se recoge que «en tema de contencioso tributario, a los sentidos del artículo 10 del D.Legs. n. 546 de 1992, en caso de impugnación de la «cartella esattoriale», la legitimación pasiva del concesionario del servicio de la recaudación suscite si la impugnación concierne a vicios propios de la «cartella» o del procedimiento ejecutivo, mientras está excluida cuando los motivos del recurso se refieren a la «debenza del tributo» (esto es, a la determinación de la cuantía del crédito tributario).

A mayor abundamiento, la jurisprudencia en materia de legitimidad ha mantenido, de hecho, que «el concesionario de la recaudación es el único legitimado a contradecir no cada vez que sea impugnado un acto formado por él, sino sólo si se deduce que tales actos están viciados de errores imputables a él»¹⁰⁵. De donde se deduce, afirma COLELLA que cuando el objeto de impugnación es la presunta existencia de vicios propios del acto notificado, concernientes al ejercicio de la actividad del agente, se mantiene que el legitimado pasivo es el agente de la recaudación y no la Administración financiera, con la consecuente ilegitimidad del recurso notificado sólo a la administración, sin haber sido también notificado al agente.

105 Cass. quattro de febbraio 2007, n. 3242.

Línea secundada asimismo por la doctrina. Tajante, en este sentido, se muestra un auténtico maestro en la materia quien afirma:

«Gli atti impugnabili di cui è autore l'agente della riscossione sono, infatti, di esclusiva competenza di quest'ultimo (la cartella di pagamento, l'avviso di cui all'art. 50 d.p.r. n. 602/73, il fermo amministrativo di beni mobili e l'ipoteca sui beni immobili), con la conseguenza che, in prima battuta, la legittimazione passiva nelle liti che riguardano tali atti andrebbe riconosciuta agevolmente all'agente, autore degli atti stessi» (VASILAVECCHIA, M.)¹⁰⁶. También el autor GLENDI, ha afirmado que la Legitimatío ad causam del agente de la recaudación suscite únicamente en los casos en los que el objeto de la controversia sea la impugnación de los propios actos a ellos mismos referibles, o de errores a él imputables¹⁰⁷.

106 «L'agente della riscossione come parte del processo tributario», in COMELLI, A., GLENDI, C. La riscossioni dei tributi, 2010, CEDAM, p. 198.

107 GLENDI, C. «Sospensione della riscossione e legittimazione passiva del concessionario», ob. cit., pp. 910-911.

3.4.1 . La representación del agente de la recaudación

Al margen de los supuestos vistos en el apartado anterior, en Italia, desde antaño es muy frecuente que el agente de la recaudación (bien el recaudador en el modelo esattoriale o bien el concesionario en el modelo concessionale) fuera representado en juicio por un sujeto privado que ellos mismos contrataban. Se trataría de una especie de contratación directa por parte del sujeto agente de la recaudación para que aquél ejerza en juicio y lleve la oposición al procedimiento de ejecución cuando el deudor manifiesta su oposición a la ejecución por créditos fiscales.

Estas adjudicaciones desde tiempos atrás se han ido concediendo a sujetos fundamentalmente

abogados (personas físicas o jurídicas) por su capacidad, reconocimiento, porque tradicionalmente han colaborado en este tipo de pleitos, etc.

Nota: en España, sobre todo en los ayuntamientos, es muy frecuente que el ente público contrate los servicios de un abogado o firma de abogados para la defensa en juicio de determinados asuntos. En ocasiones esta contratación se hace en bloque pagando una prima a un abogado o firma de abogados, u otras veces se hace puntualmente para cada caso en concreto firmando el contrato pertinente de adjudicación directa. Si bien, se suscitan serias dudas respecto a la legalidad de tal proceder, por cuanto podría ser vulnerada la normativa sobre contratación pública en aquellos casos en que no se justificara pertinentemente los extremos de ciertas contrataciones.

En Italia, la legislación vigente sobre esta materia se contiene en el artículo 2, punto 15 del D. Legs. 262 de 4 de octubre de 2006, el cual modifica el artículo 41, punto 2 del Decreto Legislativo de 13 de abril de 1999, n. 112, disponiendo:

El Agente de la Recaudación puede ser representado por los «dipendenti delegati» a los efectos del punto 1, que pueden estar en juicio personalmente, salvo que no deba procederse a la instrucción de la causa, en los procedimientos relativos a:

- Presentación de declaraciones tardías de personación del crédito en una quiebra (es decir, cuando ya se ha presentado la quiebra y el sujeto quiere que se le reconozca su crédito).
- Ejecuciones inmobiliarias del artículo 499 del codice di procedura civile.
- Embargos de créditos de terceros.

Pues bien, en todos estos casos citados, la representación la puede realizar el «dipendenti delegati» que son sujetos dependientes del propio órgano encargado de la recaudación, es decir, sujetos dependientes de Equitalia.

No obstante, para casos distintos a los que se acaban de establecer el agente de la recaudación: «Equitalia» sigue contratando en la práctica con abogados o despachos de abogados para que lleven algunos procedimientos de oposición a la ejecución por deudas tributarias. En tales supuestos, Equitalia contrata con tal o tales sujetos, transfiriéndole todo el expediente ejecutivo, para que estos se ocupen en sede judicial en temas de oposición a la ejecución de créditos fiscales ya provenga dicha oposición del deudor o de terceros. De estos supuestos prácticamente no existe regulación al respecto, ni tampoco la doctrina científica ha publicado al respecto, pese a ser un supuesto común en la práctica desde hace muchos años¹⁰⁸.

¹⁰⁸ Nuestra fuente de información son sendos despachos de abogados con sede física en Firenze (lugar donde se ha realizado este estudio) con los que tradicionalmente ha contratado ahora Equitalia y antes el agente de la recaudación. Los encargos se realizan generalmente a través de contratos de servicios firmados ad hoc, con la finalidad de que el despacho asuma en juicio la defensa del ente público en la oposición de los deudores o de terceros a los procedimientos ejecutivos.

3.5 . La reforma del procedimiento de recaudación tributaria italiano del año 2010: «accertamento esecutivo»

El Decreto Legislativo de 31 de mayo de 2010, artículo 29,1 (convertido, con modificaciones en ley de 30 julio de 2010, n. 122) sobre medidas urgentes en materia de estabilización financiera y de competitividad económica, establece una importante modificación que afecta a los impuestos sobre la renta e IVA. En virtud de la misma, a partir del 1 de julio de 2011 y relativo a los períodos impositivos de 2007 y sucesivos, el «avviso di accertamento»¹⁰⁹ no se limitará sólo a desarrollar únicamente su tradicional función de «atto di accertamento»¹⁰⁹ del tributo sino que pasa a asumir también la naturaleza de «atto di riscossione» (acto de recaudación) de las sumas comprobadas¹¹⁰.

¹⁰⁹ Especie de acto administrativo de liquidación.

¹¹⁰ Sobre estas importantes modificaciones recomendamos la lectura de SAGGESE, P., «La nuova procedura di riscossione

degli importi risultanti dagli avvisi di accertamento ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA», Il Fisco, n. 12, 2011, pp. 1931 y ss.; LA ROSA, S. «Accordi e transazioni nella fase della riscossione dei tributi», en COMELLI, A., GLENDI, C. La riscossione dei tributi, ed. CEDAM, 2010, pp. 25 y ss.; LUBELLI, L., «Evoluzione del sistema di riscossione: dal ruolo all'accertamento esecutivo», en BASILAVECCHIA, M., La riscossione dei tributi, ed. Giuffrè, 2011, pp. 43 y ss.; ZANNI, M. «Accertamento esecutivo. Le modifiche apportate dal Decreto sviluppo e dalla manovra correctiva 2011», Il Fisco, n. 37, 2011, pp. 6014 y ss.; COSTIGLILOLO, M. «Accertamento esecutivo: il difficile equilibrio fra l'interesse erariale alla riscossione e l'effettiva tutela dei diritti del contribuente», ed. Il Fisco, n. 40, 2011, pp. 6520 y ss.; ATTARDI, C., «Accertamento esecutivo e ruolo dell'agente della riscossione», Corriere tributario, n. 45, 2010, pp. 3766 y ss.; PARASCANDOLO, A. «Potenziamento delle attività di riscossione e di accertamento dell'Agente della riscossione», Il Fisco, n. 47, 2009, pp. 7789 y ss.

En este sentido se ha llegado a decir que el artículo 29 rubricado: «Concentrazione della riscossione nell'accertamento» representa de hecho una revolución copernicana en tema de recaudación coactiva, bajo la insignia del tendencial abandono del rol y de la reconducción del título ejecutivo tributario del mismo «avviso de accertamento»¹¹¹. Normativa que se ha desarrollado por Circular n. 22/IR de 7 de marzo del Consejo nacional de Doctores mercantilistas y de expertos contables¹¹².

¹¹¹ ATTARDI, C., «Accertamento esecutivo e ruolo dell'agente della riscossione», ob. cit., p. 3766.

¹¹² Vid. Sobre el particular BASILAVECCHIA, M. «Difesa coordinata tra Agenzia delle entrate e agente della riscossione», ob. cit., pp. 1849 y ss.

Por tanto, la nueva regulación comporta la posibilidad de eliminar la fase de inscripción a «ruolo» de manera que el pago de las sumas debidas no dependa ya de la notificación de la «cartella di pagamento», sino que el propio «avviso di accertamento» se convierte en título que autoriza la ejecución en el supuesto de que tales sumas no se hagan efectivas en el plazo de presentación del recurso¹¹³.

¹¹³ SAGGESE, P., «La nuova procedura di riscossione degli importi risultanti dagli avvisi di accertamento ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA», ob. cit., pp. 1931 y ss.; BASILAVECCHIA, M. «Difesa coordinata tra Agenzia delle entrate e agente della riscossione», Corriere tributario, n. 24, 2012, pp. 1849 y ss.; etc.

«... dunque, il ruolo esattoriale e la funzione di titolo esecutivo viene ora attribuita allo stesso avviso di accertamento emesso dall'Agenzie delle Entrate»¹¹⁴.

¹¹⁴ ZANNI, M. «Accertamento esecutivo. Le modifiche apportate dal Decreto sviluppo e dalla manovra correctiva 2011», ob. cit., p. 6014.

De esta suerte, se ha dicho que la principal razón que ha motivado la nueva normativa –considerando la anterior ahora ya inútil y sobreabundante– es la de eliminar la inscripción a rol de sumas que ya provienen de una «atto di accertamento» del impuesto emanado del propio ente impositor, acto que el legislador ha considerado suficientemente idóneo para legitimar por sí sólo la sucesiva ejecución forzosa¹¹⁵.

¹¹⁵ LUBELLI, L., «Evoluzione del sistema di riscossione: dal ruolo all'accertamento esecutivo», en BASILAVECCHIA, M., La riscossione dei tributi, ob. cit., p. 50.; COSTIGLILOLO, M. «Accertamento esecutivo: il difficile equilibrio fra l'interesse erariale alla riscossione e l'effettiva tutela dei diritti del contribuente», ob. cit., p. 6522.

Obviamente, como se expone en la normativa al respecto, las nuevas medidas van en la línea de conseguir una fuerte potenciación de la actividad de recaudación¹¹⁶. Se ha pretendido sin duda incrementar el volumen de ingresos que allegan a las arcas del Tesoro vía recaudación ejecutiva de las deudas tributarias.

¹¹⁶ COSTIGLILOLO, M. «Accertamento esecutivo: il difficile equilibrio fra l'interesse erariale alla riscossione e l'effettiva tutela dei diritti del contribuente», ob. cit., p. 6523.

Desde el punto de vista procedimental, el procedimiento se articula como sigue: después de 60 días desde la notificación del «avviso di accertamento» este acto se convierte en ejecutivo y, por tanto, este mismo acto administrativo deberá contener expresamente la intimidación para cumplir. Así transcurridos 60 días desde el «avviso di accertamento» –a los efectos de los impuestos sobre la Renta e IVA–, deviene ejecutivo tal acto, el cual deberá contener expresamente la advertencia de que pasados 30 días desde el último para realizar el pago (es decir, tras los 60 desde que se recibe el «avviso di accertamento») la recaudación de las sumas requeridas (al haberse derogado la inscripción a «ruolo») es encargada al agente de la recaudación también a los fines de la ejecución

forzosa. De manera que en caso de falta de pago el agente de la recaudación puede proceder a la expropiación forzosa sin necesidad de emitir y notificar un acto ulterior. Esto es, sin necesidad de emitir ni el «ruolo» ni «la cartella di pagamento» individualizando la notificación del apremio¹¹⁷.

¹¹⁷ SAGGESE, P., «La nuova procedura di riscossione degli importi risultanti dagli avvisi di accertamento ai fini delle imposte ui redditi e dell'IVA», ob. cit.

No han faltado notables autores que han puesto de manifiesto una opinión crítica al respecto haciendo ver las distintas funciones que cumplen ambas fases: la de gestión y la de recaudación, dentro del procedimiento de aplicación de los tributos. Así el profesor Salvatore LA ROSA, afirma que en el accertamento se lleva a cabo una actividad administrativa funcionalmente destinada a la determinación del impuesto debido en los particulares casos concretos, mientras que en la actividad de recaudación entran en juego exigencias de claridad y simplicidad. Hay una diversidad de contenidos y de la naturaleza de los intereses públicos perseguidos en las dos áreas citadas. Este autor concluye diciendo que a su juicio la «recaudación administrativa» de los tributos debe entenderse como un área de actividad de las autoridades financieras, que es a un tiempo autoritativa y funcionalmente distinta de aquella que se lleva a cabo con los actos de accertamento tributario¹¹⁸. También puesto de manifiesto por otros autores que hacen ver cómo el actual aserto normativo tiende a un proceso de progresiva unificación de las fases de actuación del tributo, tradicionalmente distintas en actividad de accertamento y de recaudación del impuesto, sustrayendo al «ruolo» su función de eje o fundamento de la recaudación coactiva¹¹⁹.

¹¹⁸ LA ROSA, S. «Accordi e transazioni nella fase della riscossione dei tributi», ob. cit., p. 29.

¹¹⁹ LUBELLI, L., «Evoluzione del sistema di riscossione: dal ruolo all'accertamento esecutivo», ob. cit., p. 49.