

Reclamación y mediación en el proceso tributario italiano¹

Luis María Romero Flor

Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Castilla-La Mancha
Centro Internacional de Estudios Fiscales (CIEF)
Miembro de la AEDAF

Resumen

La reclamación y la mediación se introdujeron en el ordenamiento tributario italiano en el 2012, con el objetivo de reducir (con referencia a las controversias de cuantía modesta, que podrían ser resueltos de mejor manera fuera de los tribunales) los recursos judiciales. Estos institutos se relacionan con otros ya existentes encaminados a reducir las controversias tributarias, con los que comporten la función resolutoria de manera satisfactoria para las partes. El presente artículo, además de examinar el contenido principal de la reclamación y la mediación, realiza un incisivo análisis acerca de su posición en el sistema tributario italiano, identificando para ello alguno de sus elementos necesarios.

Abstract

The complaint and the mediation were introduced in the Italian tax system starting from 2012, with the purpose of reducing (with reference to the litigations of modest extent, that could be better settled outside the Tax courts) the judicial appeals. They are related to the other legal institutes aimed to reduce the tax quarrels, already existing, with whom they share a resolving function and a rewarding effect. The present article, after an examination of the principal contents set by complaint and mediation and by an incisive analysis of the aims to retrace their position in the Italian tax system, by identifying some necessary elements.

Palabras clave

Reclamación; Mediación; Deflación controversias tributarias; Proceso Tributario Italiano.

Keywords

Complaint; Mediation; Deflation of tax disputes; Italian tax process.

¹ El presente estudio tiene su origen en una estancia de investigación realizada en la Scuola Europea di Alti Studi Tributari (SEATS-Bologna) del 1 de junio al 31 de agosto del 2015, bajo la tutela del Prof. Adriano Di Pietro, concedida por el Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, dentro del Programa "José Castillejo" de ayudas para estancias de movilidad en el extranjero de jóvenes doctores.

Sumario

1. Introducción
2. Perfiles generales de la reclamación
3. Constitucionalidad del Instituto
4. La determinación del valor de la controversia. La reclamación acumulativa
5. Los actos reclamables
6. La presentación de la reclamación
7. Las partes del procedimiento
8. Los plazos de presentación
9. El contenido de la reclamación y la constitución en juicio
10. Petitum y causa petendi
11. Reclamación, recaudación y medidas cautelares
12. El resultado de la reclamación
13. La mediación tributaria
14. Conclusión y perfeccionamiento de la mediación
15. La reducción de las sanciones
16. Las costas procesales
17. Bibliografía

1. Introducción

Entre la primavera y el verano del 2011 el procedimiento tributario italiano se vio afectado por diversas disposiciones normativas. Los Decretos Leyes de 2011 núm. 70 de 13 de mayo, núm. 98 de 6 julio y núm. 138 de 13 de agosto, han afectado (a veces de manera superficial, otras de manera más profunda y significativa) en el sistema vigente, no sólo adecuándolo a la disciplina del proceso civil sino además agilizando o simplificando algunas de las obligaciones previstas a las partes. En este sentido, las disposiciones del Decreto Legislativo núm. 546 de 31 de diciembre de 1992 modificadas por estas medidas versan, entre otras, sobre el uso del correo electrónico certificado y la indicación de la dirección en el recurso introductorio (artículos 16 y 18), la previsión de un plazo para la decisión de la instancia de suspensión de la ejecución del acto impugnado (artículo 47) y el pago a plazos de los importes conciliados (artículo 48). Pero sin duda, el cambio más significativo desde el punto de vista sistemático así como operativo (y que, en la intención del legislador, debe producir apreciables y significativos efectos deflacionarios del contencioso) es la previsión normativa de los institutos de la reclamación y de la mediación tributaria.

2. Perfiles generales de la reclamación

El nuevo instituto de la reclamación tributaria está regulado por el artículo 17 bis del Decreto Legislativo núm. 546 de 31 de diciembre de 1992, insertado por el artículo 39, párrafo 9 del Decreto Ley núm. 98 de 6 de julio de 2011, dentro del Capítulo II, del Título I que disciplina las partes del proceso, su representación y asistencia en juicio, la condena en costas, las comunicaciones y las notificaciones. Quizás la ubicación sistemática de la norma no es la apropiada, ya que los institutos de la reclamación y la mediación no se refieren tanto a los perfiles subjetivos de la controversia o los relativos a las comunicaciones de los actos, como (aunque sólo sea de manera eventual) al procedimiento que se lleva a cabo ante la Comisión Tributaria Provincial, por lo que quizás la mejor ubicación hubiera sido al comienzo del Capítulo I del Título II, relativo a la introducción del juicio en primera instancia.

Ninguna relación guarda ésta nueva reclamación del artículo 17 bis con la reclamación del artículo 28 del mismo Decreto Legislativo que prevé la impugnación de los Decretos pronunciados por el Presidente de la Comisión Tributaria Provincial. De hecho, el artículo 28 regula una forma de apelación contra una decisión jurisdiccional, destinada a garantizar la tutela en la fase procesal que transcurre entre la pronunciación del Decreto Presidencial devuelta al resultado del examen preliminar del recurso y el tratamiento ordinario de la controversia; en cambio, el artículo 17 bis prevé un remedio administrativo contra las medidas emanadas de la Administración Tributaria, destinadas a establecer un contradictorio que precede al litigio procesal, articulándose varios pasos necesarios (que también incluye la formulación, por una o ambas partes interesadas, de una propuesta de mediación) y sólo en el caso de resultado negativo desemboca en el juicio tributario².

Sobre la base de este nuevo instituto puede observarse la intención del legislador italiano de descongestionar el trabajo de las Comisiones Tributarias, reconociendo a las partes la posibilidad de solucionar de manera

2 Los primeros comentarios doctrinales sobre la materia encuadraron al instituto de la reclamación entre los recursos administrativos en oposición, en lugar de entre los recursos jerárquicos, tratándose de una instancia dirigida al mismo órgano del que emanó el acto impugnado, lo que exigiría la anulación total o parcial. Así, en este sentido, *cfr.* RUSSO, A.: "Osservazioni sui profili generali del reclamo e della mediazione ex art. 17-bis del d.lgs. n. 546/1992". *Il Fisco*. Núm. 35. 2011. Pág. 5716.

La reclamación tiene naturaleza de instancia administrativa, susceptible de convertirse en recurso jurisdiccional (negativo) del contradictorio desarrollado ante la Dirección Provincial o Regional de la Administración Tributaria

anticipada las controversias de cuantía inferior a veinte mil euros³. Por otra parte, en un sistema que ya prevé la autotutela y el *“accertamento con adesione”*, probablemente no eran necesarias otras figuras diseñadas para permitir a las partes concluir el procedimiento tributario sin esperar la sentencia del juez; en este sentido, la reclamación y la mediación introducen una ulterior (necesaria) forma de contradictorio entre el contribuyente y

la Administración Tributaria que sobrecarga, en lugar de simplificar, la tramitación procedimental a seguir, y no parece comportar beneficios reales en términos de eficiencia de la actuación administrativa y de eficacia de la tutela jurisdiccional. En efecto no se ven las posibilidades de éxito que puede tener una reclamación presentada por el contribuyente después del fracaso de una supuesta adhesión, o después de la denegación de la solicitud de anulación en autotutela⁴.

Antes de pasar a analizar todos y cada uno de los aspectos destacables de estos institutos, realicemos a modo de resumen un recorrido por los apartados que componen el artículo 17 bis del Decreto Legislativo núm. 546 de 31 de diciembre de 1992, el cual prevé que quién tenga intención de apelar los actos tributarios de valor no superior a veinte mil euros (determinado conforme al apartado 5 del artículo 12 de este mismo Decreto) notificados por la Administración Tributaria a partir del 1 de abril de 2012, debe primeramente presentar una reclamación ante la propia Administración, quedando excluida la conciliación judicial (apartados 1 y 3). Así, conforme al apartado 2, la presentación de la reclamación se convierte en condición para la admisibilidad del recurso, y la inadmisibilidad es declarada de oficio en cualquier etapa del procedimiento; reclamación, que en virtud del apartado 5, debe ser presentada ante la Dirección Provincial o Regional que emitió el acto, la cual proveerá para su revisión y resolución unas unidades o estructuras específicas, diferentes y autónomas de aquellas que se ocuparon de instrucción de los actos administrativos tributarios reclamados.

Continúa indicando el apartado 4 del artículo comentado que al procedimiento de reclamación se le aplicarán, en cuanto compatibles, las disposiciones de los artículos 12, 18, 19, 20, 21 y 22 del mismo Decreto Legislativo. Sobre este particular, los apartados 7, 8 y 9 vienen a señalar que la reclamación debe contener la solicitud de anulación total o parcial del acto, y puede contener también una propuesta motivada de mediación que contenga la recalificación completa de la cuantía de la pretensión. Si el órgano destinatario de dicha propuesta no acepta

3 Según indica la Administración Tributaria, en la Circular núm. 9/E del 19 de marzo de 2012, *“el procedimiento de mediación debe considerarse como esencialmente destinado a evitar el «reenvío» a los jueces tributarios de las contestaciones que pueden ser resueltas en sede administrativa, a través de una revisión diseñada para anticipar el resultado que razonablemente se espera del juicio, teniendo en cuenta la situación de hecho y de derecho que subyace en cada caso”*, por lo que parece *“presumible, así como altamente deseable, que los resultados de la nueva actividad administrativa puedan ofrecer relevantes contribuciones al objetivo de disminuir el número de juicios tributarios para ayudar a desarrollar así el cumplimiento tributario”*. Sobre el filtro con finalidad conciliativa, antes del inicio del procedimiento tributario, vid. PISTOLESI, F.: *“Il reclamo e la mediazione nel processo tributario”*. *Rassegna Tributaria*. Núm. 19. 2012. Págs. 1429 y siguientes.

4 Sobre este particular, STEVANATO indica que la *“sustancial superposición del instituto previsto por el artículo 17 bis respecto a la posibilidad de presentar instancia de anulación de oficio de los actos impositivos e instancia de accertamento con adesione también emerge de los parámetros que la Administración Tributaria debe ponderar comparativamente en su decisión administrativa (eventual incertidumbre de la cuestión controvertida, grado de sostenibilidad de la pretensión y economicidad de la acción administrativa)”*; opinando además el mencionado autor que el artículo 17 bis *“delinea un instituto farragoso, bifronte, con serias sospechas de inconstitucionalidad, que se solapa institutos ya existentes, en términos completamente confusos”*. STEVANATO, D.: *“Reclamo e «mediazione fiscale»: lettera a un bambino mai nato”*. *Dialoghi Diritto Tributario*. 2012. Págs. 98 y siguientes.

ni la solicitud de anulación ni la propuesta de mediación debe a su vez formular una propuesta de mediación en la que se respete la eventual incertidumbre de las cuestiones controvertidas, el grado de sostenibilidad de la pretensión y el principio de economicidad de la acción administrativa. Transcurridos noventa días sin que se notifique la aceptación de la reclamación ni concluida la mediación, la reclamación produce los efectos del recurso y los plazos para que las partes puedan constituirse en juicio empiezan a computar a partir de esa fecha. Si, por el contrario, la reclamación es rechazada en una fecha anterior a la indicada, los plazos para la constitución empiezan a computarse desde la fecha de la recepción del rechazo. Y si la reclamación se acoge parcialmente, los plazos comenzarán a computarse desde la fecha de la notificación del acto de aceptación parcial.

Por último, el apartado 10 viene a recoger que la parte que pierda estará obligada a pagar, además de las costas procesales, una suma igual al 50% de los gastos en concepto de reembolso por los gastos del procedimiento de reclamación. Fuera de los casos en los que se produzca una pérdida recíproca, la Comisión Tributaria puede compensar la totalidad o parte los gastos entre las partes sólo si existen motivos justos, explícitamente indicados en la motivación, que han inducido a la parte perdedora a desatender la propuesta de mediación.

3. Constitucionalidad del Instituto

Tal como anteriormente anticipábamos, la reclamación tiene naturaleza de instancia administrativa, susceptible de convertirse en recurso jurisdiccional (negativo) del contradictorio desarrollado ante la Dirección Provincial o Regional de la Administración Tributaria. De esta manera, se introduce en el ordenamiento tributario italiano un nuevo supuesto de resolución de conflictos condicionado a la ejecución previa de un procedimiento administrativo, que posiblemente plantea problemas constitucionales. En efecto, el Tribunal Constitucional italiano constantemente ha afirmado que los artículos 24 y 113 de la Constitución no imponen una correlación absoluta entre el surgimiento del derecho y su exigibilidad, ya que puede ser diferido a un momento posterior cuando concurren las exigencias de carácter general y necesidad superior de justicia. Sin embargo, concurriendo estas circunstancias, el legislador está obligado a observar el límite impuesto por la exigencia de no convertir la tutela judicial en algo excesivamente dificultoso, de acuerdo con el principio de la plena aplicación de la garantía determinada por los requisitos constitucionales mencionados. En coherencia con tales premisas, han sido declaradas ilegítimas disposiciones que comprimen el ejercicio del poder de la acción judicial porque amenazaban la decisión de revocación en relación a la fallida interposición de recursos administrativos⁵.

La no presentación de la reclamación comporta la inadmisibilidad del sucesivo recurso judicial, lo cual es una consecuencia análoga (en términos de cumplimiento y de la efectiva realización del derecho de defensa) a la revocación o a las preclusiones previstas por las normas ya censuradas por la Corte Constitucional. Situación de la que se ha hecho eco la doctrina, planteando dudas de constitucionalidad análogas a las realizadas en otras

5 En este sentido, cabe destacar entre otras, las Sentencias de la Corte Constitucional Italiana núm. 530 de 11 de diciembre de 1989 (preclusión del recurso jurisdiccional al Tribunal de Cuentas en el supuesto de no apelación, dentro de los treinta días, al Consejo de Administración del ENPAS); la núm. 15 de 18 de enero de 1991 (preclusión de la acción ordinaria de resarcimiento del daño contra la administración de los servicios postales en el caso de resultar fallida la previa reclamación administrativa dentro del plazo preteritorio establecido para los servicios individuales); o la núm. 56 de 24 de febrero de 1995 (subordinación al recurso jerárquico al Ministerio de Hacienda de la acción jurisdiccional sobre el reembolso de la tasa sobre las concesiones gubernamentales).

ocasiones en el pasado⁶. No obstante, cabe señalar que, en el presente caso, el aplazamiento de la acción judicial está prevista para permitir establecer a las partes una fase de mediación administrativa destinada a prevenir las controversias procedimentales, y por tanto se asimila a los intentos obligatorios de conciliación ya previstos por el ordenamiento italiano, considerándose de esta manera legítimos por la Corte Constitucional.

En particular, la Corte Constitucional Italiana declaró manifiestamente infundadas las cuestiones de constitucionalidad de las normas del Código Procesal que, regulando la supuesta obligatoriedad de conciliación de las controversias laborales, habrían retrasado el ejercicio de la acción y generado cuestiones procesales inútiles y contrarias a la finalidad perseguida, tales como las relativas a la improcedencia de la cuestión en defecto del intento de actuación. La Corte, en este sentido, ha reiterado que el artículo 24 de la Constitución, en donde tutela el derecho a la acción, no comporta la absoluta inmediatez de su aplicación, ya que la ley puede imponer requisitos destinados a salvaguardar los intereses generales, con las consiguientes dilaciones⁷. Por otra parte, la supuesta obligatoriedad de conciliación debía ser ejercida dentro de los sesenta días siguientes a la presentación de la solicitud, transcurridos los cuales se consideraba el caso ejecutado e impedía el ejercicio de la acción. Como puede observarse, se trataba de un plazo objetivamente limitado y razonable, incluso teniendo en cuenta que la solicitud de parte producía en sustancia los efectos de la demanda judicial (interrupción del curso de cualquier plazo de prescripción y de caducidad por un tiempo suficiente para establecer el litigio); en donde el juez se limitaba a suspender el proceso y a fijar el plazo perentorio de sesenta días para promover la conciliación, después del cual el proceso debía estar resuelto dentro de los ciento ochenta días, bajo pena de extinción; y que, tanto antes como durante el curso de la supuesta conciliación, la ley admite medidas cautelares. En idéntico contexto normativo, la improcedencia de la demanda consiguiente a la fallida conciliación representaba simplemente *“la medida con la que el ordenamiento jurídico aseguraba la efectividad del cumplimiento efectivo”*.

Las consideraciones anteriormente expuestas resultan extensibles en su mayor parte a los institutos regulados por el artículo 17 bis del Decreto Legislativo núm. 546 de 31 de diciembre de 1992, pues la reclamación y la mediación tributaria están dirigidas a prevenir el inicio del juicio y responden a los intereses generales reclamados por la Corte Constitucional; además de que la presentación de la reclamación ante la Administración Tributaria produce los efectos sustanciales de la demanda judicial y no provoca una carga excesiva a la parte interesada; así como también la sanción de inadmisibilidad del recurso no precedido por la reclamación puede ser justificada desde la perspectiva adoptada por los jueces sobre la ley. Por lo que tampoco parece que por sí (al menos en la mayoría de los casos) pueda plantear problemas bajo la perspectiva de las medidas cautelares, como se explicará más adelante. No parece, por tanto, que la disciplina que estamos comentando, entendida a la luz de los principios establecidos sobre la materia por la jurisprudencia constitucional, lesione el derecho de defensa del contribuyente.

Dudosa resulta sin embargo la constitucionalidad de los gastos del procedimiento, al no estar regulado que los gastos incurridos por el contribuyente deban ser reembolsados por la Administración Tributaria en el caso de que acepte la reclamación. Excluir el reembolso de estos gastos significa lesionar el principio de razonabilidad

6 En particular MARINI indica que existen *“dudas sobre la legitimidad de la norma comentada por aquella preclusión definitiva (de ella misma derivada) para activar el derecho tantas veces censurado en sede de control de constitucionalidad”*. MARINI, G.: *“Profili costituzionali del reclamo e della mediazione”*. *Corriere Tributario*, Núm. 12. 2012. Pág. 855.

7 La Sentencia de la Corte Constitución núm. 276 de 13 de junio de 2000 viene a indicar que la supuesta conciliación obligatoria (suprimida en 2010) tendió a *“satisfacer el interés general en un doble sentido: por un lado, evitando el aumento de las controversias atribuidas al juez ordinario en materia laboral provocando una sobre carga del aparato judicial, con la consiguiente dificultad para su funcionamiento; y por el otro, favoreciendo la composición preventiva del litigio, que asegura a las situaciones sustanciales un satisfacción más inmediata que las alcanzadas en el proceso”*.

atribuible al artículo 3 de la Constitución Italiana, análogamente como ocurrió en el pasado a causa del apartado 3 del artículo 46 del Decreto Legislativo núm. 546 de 31 de diciembre de 1992, que imponía la compensación de los gastos legales, introduciendo *“un injustificado privilegio para la parte que pone en entredicho un comportamiento [...] generalmente determinado por el reconocimiento de la validez de las ajenas razones”*, así como el correspondiente *“perjuicio injustificado por la contraparte, especialmente la privada, obligada a utilizar, en la nueva disciplina del proceso tributario, de la asistencia técnica de un abogado y, por tanto, obligado a recurrir a la mediación (onerosa) de un profesional cualificado para la defensa en juicio”*⁸. Es por ello que en base al principio de razonabilidad que en el 2005 llevó a la Corte Constitucional italiana a declarar ilegítimo el artículo 46, párrafo 3 del Decreto Legislativo núm. 546 de 31 de diciembre de 1992, parece que debe aplicarse también al procedimiento de la reclamación, en el que de igual manera se presupone por parte de la Administración Tributaria, al aceptar la reclamación, el *“reconocimiento de la validez de las ajenas razones”*, en presencia del cual también debe presuponerse las mismas exigencias de restauración de los gastos legales sustentados por el contribuyente⁹.

4. La determinación del valor de la controversia. La reclamación acumulativa

El valor de la controversia se determina de acuerdo con lo establecido en el apartado 5 del artículo 12 del Decreto Legislativo núm. 546 de 31 de diciembre de 1992, es decir, considerando sólo el importe del impuesto, sin intereses y sin las eventuales sanciones impuestas con la medida reclamada, o bien sólo el importe de las sanciones, si se trata de una medida sancionadora. Si la liquidación reclamada se refiere a varios impuestos (como por ejemplo IRPF e IVA) el límite de veinte mil euros establecidos por la norma en cuestión se refiere respecto a todos los impuestos, por lo que la reclamación no será posible en el supuesto de que la notificación de comprobación tenga por objeto varios impuestos que, tomados singularmente, no superen este límite, pero lo excedan en su conjunto.

Por tanto, el valor de la controversia está constituido por el importe del impuesto o de los impuestos impugnados con la reclamación. En caso de que el contribuyente pague parcialmente la liquidación, no se considera por tanto el total de los impuestos no impugnados: la reclamación deberá presentarse sólo si el importe de los impuestos impugnados no supera los veinte mil euros, sin perjuicio naturalmente del carácter definitivo de la decisión en la parte no reclamada. Mismo argumento cabe indicar para el caso en que el contribuyente reclama las sanciones pero no el impuesto liquidado: el valor de la controversia será dado ahora por el importe de la sola sanción objeto de reclamación.

No se ven afectadas por la regulación las controversias de valor indeterminado o indeterminable, o concerniente a los actos que no especifican los impuestos ni las sanciones, como por ejemplo, los litigios que existen respecto a actos catastrales, beneficios no cuantificables, notificaciones de irregularidad, etc¹⁰.

Al respecto, resulta problemático el caso de las notificaciones de comprobación emitidas para la rectificación de las pérdidas declaradas por la empresa, para lo cual se puede tener en cuenta las consideraciones realizadas por la Administración Tributaria en la Circular núm. 48/E del 24 de octubre de 2011 (explicativa de la disciplina de la

8 Tal y como señala la Sentencia de la Corte Constitucional núm. 274 de 12 de julio de 2005.

9 Sobre este particular, *vid.* MARINI, G.: “Profili costituzionali del reclamo...”, *op. cit.* Pág. 857.

10 BASILAVECCHIA, M.: “Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti”. *Corriere Tributario*. Núm. 31. 2011. Pág. 2493.

El valor de la controversia está
constituido por el importe del
impuesto o de los impuestos
impugnados con la reclamación

condonación de deudas tributarias pendientes hasta el 1 de mayo de 2011), retomadas por la Circular núm. 9/E del 19 de marzo de 2012. A juicio de la Administración Tributaria es necesario distinguir dos hipótesis: si, tras el ajuste de las pérdidas, la inspección evidencia una cantidad debida, el valor de la controversia se obtiene sumando al valor de los

impuestos de mayor cuantía verificados el valor del impuesto virtual en proporción al total de las pérdidas declaradas. En cambio, si la rectificación de las pérdidas no conlleva una comprobación de impuestos, el valor de la controversia es determinado sobre la base del impuesto virtual obtenido aplicando la alícuota vigente para el periodo impositivo objeto de liquidación al importe resultante de la diferencia entre la pérdida declarada y aquella liquidada.

También es posible presentar una reclamación acumulativa, relativa a más de un acto emitido por la Administración Tributaria o a más de una devolución de ingresos indebidos, desde el momento en que el recurso acumulativo está permitido por el artículo 18 del Decreto Legislativo núm. 546, de 31 de diciembre de 1992, al que se remite expresamente el artículo 17 bis. Sin embargo, es necesario que el valor de los veinte mil euros sea tenido en cuenta en la suma de los impuestos comprobados por liquidaciones individuales reclamadas o por el total del importe de los impuestos debidos, en aplicación del artículo 10, párrafo 2 del Código de Procedimiento Civil que regula el caso de la acumulación jurídica¹¹. Por tanto, no se permite presentar una reclamación acumulativa (ni proponer directamente el recurso) contra la mayoría de las liquidaciones con valor unitario inferior a veinte mil euros, pero siendo el valor total de ellas superior a dicho límite: por ejemplo, el contribuyente que recibe dos liquidaciones por valor de 15.000 € cada una debe presentar dos reclamaciones distintas, y no puede acumular la queja en un único acto y en un único procedimiento. Pero en cambio puede presentar una reclamación acumulativa (donde se cumplen el resto de requisitos solicitados por el recurso acumulativo) el contribuyente que recibe dos liquidaciones de valor igual, respectivamente, a 5.000 y a 7.000 euros.

En este sentido, el contribuyente está obligado por ley a elegir los actos acumulativos, sin que pueda individualizarlos a elección propia.

5. Los actos reclamables

La estrecha correlación secuencial delineada por la ley entre la reclamación y el recurso jurisprudencial conduce a entender que son reclamables ante la Comisión Tributaria Provincial los actos de la Administración Tributaria autónomamente impugnables en juicio. Por tanto, no sólo los actos enumerados expresamente por el artículo 19 del Decreto Legislativo, sino también aquellos que, aun no estando incluidos en la lista, resultan impugnables en base a su contenido y de sus efectos preclusivos¹².

11 En relación al procedimiento tributario, puede consultarse la Sentencia en del Tribunal de Casación núm. 4960 de 1 de abril de 2003 que distingue entre la acumulación jurídica prevista en el apartado 2 del artículo del Código de Procedimiento Civil de la unión de causas, que "queda inalterada la autonomía de los juicios individuales y la posición de las partes en cada uno de ellos, sin perjudicar la suerte de las acciones individuales".

12 BUSA afirma al respecto que "la mediación no concierne sólo comprobación sino que institucionaliza una tentativa de acuerdo para volver a definir indistintamente todos los actos susceptibles de impugnación, incluso con el único propósito de reducir las sanciones". BUSA, V.: "Le nuove prospettive della mediazione tributaria". *Corriere Tributario*. Núm. 11. 2012. Pág. 767.

El artículo 17 bis hace referencia a los actos “emitidos” por la Administración Tributaria debiendo de entenderse por tales (como dispone el apartado 11 del artículo 39 de Decreto Ley núm. 98 de 6 de julio de 2011) aquellos que fueron notificadas a partir del 1 de abril de 2012, aunque hayan sido emitidos con anterioridad por la Administración. Entre estas medidas reclamables se incluye las liquidaciones tributarias, las notificaciones de sanciones, las providencias de apremio, los actos de denegación de los beneficios fiscales, los procedimientos de devolución de ingresos indebidos¹³, sanciones e intereses.

La referencia del artículo 17 bis a los “actos emitidos” por la Administración Tributaria parece excluir de la reclamación a aquellos actos en los que se produce una desestimación de la devolución por silencio¹⁴. Sin embargo, la referencia expresa de la norma a los artículos 19 y 21 del Decreto Legislativo núm. 546 (que incluye el rechazo tácito de restitución de los actos impugnados) y la necesidad, debidamente destacada por la Circular núm. 9/E de 19 de marzo de 2012, de evitar regímenes de tutela diferenciados en razón de la conducta asumida por la Administración Tributaria hace pensar una conclusión opuesta, así como sugerir que, antes de acudir a la Comisión Tributaria, el contribuyente debe presentar la reclamación a la Administración que no ha resuelto la solicitud de devolución. Por tanto, la reclamación podrá ser presentada en todos los casos en los cuales transcurran noventa días desde el 1 de abril de 2012.

Entre los actos reclamables, aunque no enumerados en el artículo 19, estarían también los avisos de recuperación de devolución de impuestos ilegítimamente pagados (que, además de tener función informativa de la obligación tributaria, constituyen manifestaciones de la voluntad impositiva del Estado al igual que las liquidaciones tributarias)¹⁵; así como las comunicaciones mediante las cuales la Administración niega la aplicación de normas que permiten remediar las irregularidades y omisiones en los pagos¹⁶. Además, la interpretación jurisprudencia del elenco de los actos impugnables contenido en el artículo 19 de Decreto Legislativo, induce por último a considerar reclamables también los actos típicamente expresivos de la discrecionalidad administrativa, tales como las ampliaciones en los plazos de pago o la suspensión de la recaudación, que debería dejar margen para eventuales acuerdos en sede de mediación.

6. La presentación de la reclamación

Como anteriormente indicábamos, la reclamación es previa al recurso y constituye condición de admisibilidad, en donde su incumplimiento es rígidamente sancionado, dado que la inadmisibilidad del recurso es revisable de oficio en todas las etapas del procedimiento. De esta manera, la norma viene a reproducir el régimen de

13 En opinión de SCUFFI, “no hay incompatibilidad absoluta entre la reclamación y los procedimientos de devolución de ingresos indebidos pues como ocurre a menudo, la norma evidentemente ha sido diseñada teniendo en cuenta los actos impositivos y sobre todo los actos de liquidación, pero la referencia genérica al artículo 19 hace arbitrario excluir a priori la controversia de devolución, si el valor no es superior a veinte mil euros”. SCUFFI, M.: “Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario secondo la Manovra «correttiva» del 2011”. *Il Fisco*. Núm. 47. 2011. Pág. 7645.

14 Así lo estima PISTOLESI para quien el legislador sólo habría “impuesto el uso de la reclamación y posible mediación para los actos efectivamente formados por la Administración Tributaria” con una selección de los mismos que “parece cuestionables a la luz de la medida que pretende la nueva disposición, pero es impuesta por su inequívoca redacción”. PISTOLESI, F.: “Il reclamo e la mediazione...”. *op. cit.* Pág. 71.

15 Sentencia del Tribunal de Casación núm. 8033 de 7 de abril de 2011.

16 Sentencia del Tribunal de Casación núm. 285 de 12 de enero de 2010, al indicar que “el elenco de los actos declarados expresamente impugnables del artículo 19 citado debe interpretarse de manera extensiva, hasta comprender la “noticia” o “nota” comunicada por la Administración al contribuyente que, incluso no revistiendo el aspecto formal propio de no de los actos declarados expresamente impugnables, lleven en todo caso al contribuyente a tener bien localizada la pretensión tributaria, suscitándose el interés (entendido conforme al artículo 100 del Código Procesal Civil) a buscar la tutela jurisdiccional mediante el control de legitimidad de la pretensión en sí misma”.

inadmisibilidad previsto en el artículo 22, apartado 2, del Decreto Legislativo núm. 546 para el caso de omisión o tardía constitución en juicio de la parte recurrente. Sin embargo, no reproduce el último inciso de esa misma disposición, que sostiene la inadmisibilidad *“aunque se constituya la parte acusada”*: pero aún así la sustancia no cambia, ya que la detección de oficio de la inadmisibilidad del recurso hace que sea irrelevante la eventual constitución en juicio de la Administración Tributaria. No obstante, la propia Administración ha precisado en la Directiva núm. 29 de 29 de marzo de 2012 que también la reclamación manifiestamente inadmisibile puede ser tratada como una solicitud de autotutela.

Las modalidades de presentación de la reclamación siguen las directrices previstas por los artículos 16 y 20 del Decreto legislativo núm. 546 para la interposición del recurso. Al igual que éste, también la reclamación puede ser notificada por un agente judicial, mediante entrega directa o mediante envío postal a través de carta certificada con acuse de recibo. En la práctica, pueden surgir problemas análogos a aquellos que atañen a las modalidades de notificación del recurso judicial, concernientes por ejemplo al destino del recurso (y, ahora también a la reclamación) enviado en un sobre cerrado, por correo ordinario o por medio de carta certificada simple: pero la solución de estos problemas debe tener en cuenta las peculiaridades reguladas en el artículo 17 bis, ya que de por sí no son aplicables las conclusiones a las que ha llegado la jurisprudencia al interpretar el artículo 20. Ante el silencio normativo, el Tribunal de Casación ha considerado que el envío postal del recurso en sobre cerrado, falto de cualquier indicación relativa al acto que en él se contiene, constituye una mera irregularidad cuando el contenido de la carta no fuera contestado, siendo en otro caso obligación del recurrente probar la falta de fundamento de la contestación del acto de la Administración¹⁷; y en otras ocasiones ha considerado nula tal notificación por violación de un esencial requisito de forma, pero admitiendo la subsanación de la nulidad debido a la constitución en juicio de la parte demandada¹⁸. En el caso de la reclamación, eventuales vicios formales de notificación deberían resultar irrelevantes en todas las hipótesis en que la Administración Tributaria lleve a cabo un acto y (como la ley prevé) de curso al relativo procedimiento. En otras palabras, la subsanación de una eventual nulidad, producida en sede procesal de la constitución en juicio de la parte demandada, se retrotrae al momento de la recepción de la reclamación por parte de la Administración destinataria, obligada por ley a la relativa instrucción del acto, prescindiendo de la existencia de vicios en la notificación del acto en sí mismo considerado.

7. Las partes del procedimiento

Dado que el ámbito de aplicación está limitado por ley a los actos emitidos por la Administración Tributaria, la reclamación deberá ser presentada ante la Administración Tributaria (Dirección Regional o Provincial) que ha dictado el acto y que, en caso de fallo negativo del contradictorio administrativo, asumirá la posición de parte pasivamente legitimada en el juicio, en consonancia con respecto a lo dispuesto en el artículo 10 del Decreto Legislativo núm. 546 (la propia adopción de acto impugnado le otorga legitimidad en la causa como parte demandada en primera instancia). Y, según lo previsto en la citada Directiva de la Administración Tributaria núm. 29 de 29 de marzo de 2012, la reclamación presentada en una Administración incompetente debe ser transmitida *“inmediatamente”* a aquella que sea competente, y se considera en todo caso notificada en la fecha de la primera presentación.

17 Sentencia del Tribunal de Casación de 12 de junio de 2009.

18 Sentencia del Tribunal de Casación de 14 de abril de 2010.

El examen de la reclamación es llevado a cabo por unas estructuras diversas y autónomas de aquellas que han realizado la instrucción administrativa precedente, y por lo tanto, a través de funcionarios que no han intervenido en la fase de la que emana la decisión reclamada. La Circular núm. 9/E del 19 de marzo de 2012 ha situado estas estructuras en los departamentos legales de las Direcciones Regionales o Provinciales. Se pretende, de este modo, asegurar la autonomía en la decisión de aquellos que deben decidir sobre la reclamación; pero es fácil colegir que dicha autonomía, al

menos en ciertos casos, está sólo en el papel, pues no existe una real seguridad de que los órganos decisores actúen como terceros al pertenecer a la propia Administración Tributaria; y que, además, las garantías de tutela reconocidas al contribuyente en la fase procedimental administrativa no son (y no podrán ser) equiparables a las que son típicas en el juicio desarrollando ante las Comisiones.

Por otro lado, la legitimación para reclamar recae en el sujeto destinatario del acto tributario notificado. Y si son varios los contribuyentes destinatarios de un mismo acto impositivo, no hay razón ninguna para excluir la posibilidad de realizar una reclamación colectiva, así como una común fase de mediación y, eventualmente un único recurso judicial.

Anteriormente ya señalábamos la posibilidad de proponer una reclamación acumulativa, pero relativa al valor de la reclamación y no a las medidas de imposición dirigidas a una misma parte: se trata de reconocer la admisibilidad del recurso jurisdiccional acumulativo contra las medidas que presentan perfiles conexos con los impuestos comprobados, los hechos alegados y de las razones expresadas en base a una comprobación. Sin embargo, no será admitido el recurso (y, por tanto, tampoco la reclamación) colectiva y acumulativa de varios contribuyentes destinatarios de diversas notificaciones de inspección o titulares de distintos reportes judiciales tributarios, incluso presentando éstos idénticas contestaciones¹⁹. En los casos específicos de *litisconsorcio* señalados por la ley o por la jurisprudencia, surgen serios problemas de coordinación entre la fase de reclamación y mediación, así como en la subsiguiente fase jurisdiccional. Si los contribuyentes interesados son destinatarios de la misma medida (aviso de comprobación de las rentas procedentes de sociedades adheridas al régimen de consolidación nacional, o aviso de rectificación del valor de los bienes transmitidos a los fines del impuesto sobre sucesiones) la unicidad del acto no crea dificultad para la determinación del valor de la controversia y hace más fácil la presentación de una única reclamación, seguida eventualmente de una única mediación o de un único recurso, al respetarse el principio de la necesaria unidad en la determinación de la base imponible y del impuesto. De esta manera, la aceptación de la reclamación o de la mediación concluida por uno de los coobligados extingue la obligación tributaria y produce efectos para todos los sujetos interesados (incluyendo aquellos que disintieron en el caso de mediación²⁰).

En cambio, si las medidas impositivas son distintas (aviso de comprobación “unitaria” y “singular” de las rentas de la sociedad gravada por transparencia), el valor de los impuestos comprobados podría exceder de los veinte mil euros

Entre estas medidas reclamables se incluye las liquidaciones tributarias, las notificaciones de sanciones, las providencias de apremio, los actos de denegación de los beneficios fiscales, los procedimientos de devolución de ingresos indebidos, sanciones e intereses

19 Así lo ha declarado el Tribunal de Casación en su Sentencia núm. 10578 de 30 de abril de 2010.

20 Cfr. sobre este particular CISELLO, A.: “Reclamo e mediazione: tutela cautelare e litisconsorzio”. *Il Fisco*. Núm. 14. 2012. Pág. 2110.

e impedir la presentación de la reclamación; para evitar el riesgo de emitir decisiones contradictorias, la posición de los socios debería ser entonces tratada de una manera coherente con respecto a la de la sociedad, tanto en fase de reclamación como en vía jurisdiccional, con la eventual reunión de los diversos recursos propuestos. Sobre este particular, la Circular núm. 9/E de 19 de marzo de 2012 enuncia una serie de criterios que no responden al principio de *litisconsorcio* necesario afirmado en el 2008 por la Sección Única y sucesivamente rebatido por la jurisprudencia²¹. Tal y como se desprende del artículo 2.2 de la propia Circular *"en la fase de mediación las relaciones deben ser consideradas autónomas e independientes"*, y que el socio puede mediar la controversia que lo concierne personalmente también en ausencia de mediación por parte de la sociedad; si en cambio es la sociedad la que concluye la mediación, la Administración debe tener en cuenta la recalificación de la renta del socio, *"aunque no medie o no entre en el ámbito de la mediación"*. Como puede observarse, con esta solución, en absoluto se evita el riesgo de encontrarnos con decisiones contradictorias sobre la base imponible.

8. Los plazos de presentación

La presentación de la reclamación debe realizarse dentro de los sesenta días desde la notificación del acto que es objeto de ello, o bien dentro del plazo de presentación del derecho al reembolso.

Al no tratarse de un acto procesal, parece que debe de excluirse la suspensión del plazo por días inhábiles (vacacionales) prevista para la impugnación de la proposición del recurso tributario; pero la particular naturaleza de la reclamación, que constituye un tipo de recurso condicionado y que está destinado a producir *ipso iure* los efectos en las situaciones anteriormente indicadas, lleva a una conclusión diferente, debiendo considerar que también el plazo de presentación de la reclamación queda suspendido en el período que comprende entre el 1 de agosto y el 15 de septiembre de cada año. Y creemos que la misma conclusión debe realizarse con respecto a los supuestos contenidos en el artículo 40, párrafo 4, del Decreto Legislativo núm. 546 que dispone la prórroga de seis meses del plazo para proponer el recurso, extensible *ex lege*, por tanto, al plazo para presentar la reclamación.

La naturaleza impugnatoria de la reclamación y su necesaria presentación secuencial con respecto al recurso ante la Comisión Tributaria hace aplicable el artículo 6 del Decreto Legislativo núm. 218 de 19 de junio de 1997, que, en el supuesto de presentación de instancia de *"accertamento con adesione"*, prevé la suspensión por noventa días del plazo para la impugnación del aviso de comprobación. A estos efectos, la reclamación debe considerarse *"impugnación"* del mismo modo que el recurso judicial: así por ejemplo el contribuyente, recibida la notificación de comprobación el 20 de septiembre, podrá presentar estancia de adhesión antes del 19 de noviembre y diferir hasta el 17 de febrero del próximo año el plazo para la presentación de la reclamación.

La presentación tardía de la reclamación comporta la inadmisibilidad del sucesivo y eventual recurso ante la Comisión Tributaria, salvo los supuestos de presentación obligatoria en plazo de la parte interesada (sobre la

21 La Sentencia del Tribunal de Casación (Sección Única) núm. 14815 de 4 de junio de 2008 estableció que *"la unidad de la investigación que es la base de la rectificación de las declaraciones sobre la renta de la sociedad de personas y de aquellos socios individuales comporta, en principio, la configuración de un litisconsorcio necesario, con la obligación para el juez, en base al recurso propuesto por una sola de las partes interesadas, de proceder a la integración del contradictorio, en el sentido del artículo 14 del Decreto Legislativo núm. 546, de 31 de diciembre de 1992, dictando en la sentencia la nulidad absoluta; en caso de que, sin embargo, el aviso de comprobación haya sido impugnado por separado por todos los socios y por la sociedad y los juicios relativos, se celebren separadamente, examinándose en un mismo juicio de manera estrictamente coordinada, y decide con una idéntica motivación, que se puede excluir todo resquicio de contraste tras juzgarlos, el Tribunal de Casación puede legítimamente disponer la unión de los procedimientos por conexión objetiva, en lugar de anular la sentencia, debiendo respetarse la necesaria ratio del litisconsorcio"*.

base de cuanto dispone el artículo 153, párrafo 2 del Código Procesal Civil). Sin embargo, el artículo 17 bis no proporciona ninguna indicación respecto al comportamiento que la Administración debe adoptar en caso de presentación tardía de la reclamación. Por lo tanto, se podría considerar que, aún a pesar de la tardía presentación, la reclamación debe ser examinada por la Administración y después, en caso de rechazo, la propuesta de mediación; pero tal y como está delineado el procedimiento por la norma (como veremos más adelante) nos lleva a concluir que, en realidad, la Administración no está vinculada en este sentido y puede limitarse a rechazar la reclamación atendiendo a la expiración del plazo (noventa días siguientes a la presentación del acto) previsto por la ley y por su conversión en recurso. En este punto, la reclamación se convertiría en recurso inadmisibles debido a su presentación tardía.

Sin embargo, nada impide a la Administración para examinar el fondo y acoger una reclamación tardía, puesto que, como se ha señalado, incluso la imposición de sanciones devienen definitivas porque aunque no se impugnen a tiempo pueden ser anuladas en vía de autotutela administrativa. En esta situación, la reclamación produce efectos muy similares a los producidos por una instancia de anulación del acto definitivo: y como tal debe ser considerado por la Administración.

9. El contenido de la reclamación y la constitución en juicio

Por lo que concierne al contenido del acto de reclamación, el artículo 17 bis hace aplicable, en cuanto compatible, los artículos 12, 18 y 19 del mismo Decreto Legislativo.

Por tanto, resulta ante todo aplicable la disciplina sobre la asistencia técnica instaurada por el artículo 12 del Decreto Legislativo núm. 546. Sin embargo, siendo la reclamación una fase administrativa y no jurisdiccional, podemos preguntarnos si la obligación de asistencia concierne también a la presentación del acto y al relativo procedimiento, o si en cambio la reclamación puede ser presentada por el contribuyente sin ninguna asistencia o con la asistencia de sujetos no habilitados por la norma en el artículo 12. Si se tiene en cuenta la jurisprudencia consolidada que acepta admisible el recurso en primera instancia propuesto por el contribuyente sin la asistencia de un defensor (debiendo entonces la Comisión Tributaria Provincial conceder un plazo para su designación²²), parece razonable concluir que también la reclamación puede ser presentada sin la asistencia de un defensor habilitado, y que, por definición, éste puede ser nombrado en el curso del procedimiento administrativo o del juicio en primera instancia.

También resulta necesario distinguir las modalidades de nombramiento y el contenido de la asignación, según se refiera únicamente a la presentación de la reclamación o (también) a la proposición del recurso. Así, mientras que en la asignación para recurrir en juicio se sigue la modalidad prevista en el Código Procesal Civil para obtener un poder para litigar, en la práctica el mandato atribuido al defensor tributario no difiere de aquel concedido al abogado en el proceso civil porque comprende la representación en juicio de la parte y las facultades típicas que le puedan ser otorgadas en cualquier litigio, por lo que el mandato a presentar una reclamación no implica en sí mismo el ejercicio de las funciones propias de la representación y de la defensa judicial y puede ser confiado también a sujetos no habilitados para una asistencia técnica ante las Comisiones Tributarias. Basta recordar que, de conformidad con el apartado 2 del artículo 63 del Decreto Presidencial núm. 600 de 29 de septiembre de 1973, el poder especial para la representación ante las autoridades fiscales podrá ser conferida por el contribuyente al

22 Tal y como establece el Tribunal de Casación en su Sentencia núm. 8805 de 1 de junio de 2012.

cónyuge o a los familiares y parientes hasta el cuarto grado, así como a aquellas otras personas que dependan de la persona jurídica: por tanto, también éstos pueden ser los encargados para presentar una reclamación como representantes del contribuyente, sin perjuicio, claro está, de la eventual necesidad de nombrar un defensor habilitado en el caso de que la reclamación se convierta en recurso.

El artículo 18 del Decreto Legislativo núm. 546 es el encargado de establecer el contenido del recurso y en él requiere la suscripción bajo sanción de inadmisibilidad. Su aplicación a la reclamación debe ser verificada teniendo en cuenta lo dispuesto por el artículo 17 bis respecto al contenido de la reclamación y sobre el progreso y los posibles resultados del relativo procedimiento.

La indicación a la Comisión Tributaria debe ser sustituida por aquella del órgano destinatario de la reclamación, o sea (como ya se ha visto) por la Dirección Regional o Provincial de la Administración Tributaria que ha emitido el acto reclamado o que no ha dispuesto el reembolso solicitado. La duda sobre que la reclamación deba realizarse no a la Administración Tributaria sino más bien a la Comisión Tributaria competente para decidir el eventual sucesivo recurso puede ser interpretado por el hecho de que, en el sentido del apartado 9 del artículo 17 bis, en caso de resultado negativo del procedimiento *"la reclamación produce los efectos del recurso"*, e incluirá aquellas causas de la controversia ante la Comisión ante las cuales el contribuyente se constituye en juicio; y en donde además, el modelo de reclamación establecido en la Circular núm. 9/E del 19 de marzo de 2012 debe realizarse a nombre de la Comisión Tributaria Provincial. Sin embargo, en sentido contrario a esta solución parece configurarse el hecho de que la reclamación da inicio a un procedimiento administrativo al que el juez tributario permanece del todo ajeno, tal y como indica el párrafo 8 del artículo 17 bis con la expresión "órgano destinatario" de la reclamación. En los supuestos en los que la reclamación se convierta en recurso, la Comisión Tributaria podrá encontrarse con recursos encabezados contra ella, sin que esto suponga una violación del artículo 18 del Decreto Legislativo núm. 546. En cualquier caso, el contribuyente puede dirigir el acto al departamento de la Administración destinatario de la reclamación que la Comisión Tributaria declare para decidir sobre la eventual controversia.

La indicación de la parte reclamante, de su representante legal y del órgano destinatario de la reclamación sigue la disciplina prevista para el recurso jurisdiccional (con la obvia aclaración que, pudiendo la instancia ser dirigida a la Administración Tributaria, no surgen problemas conexos con la individualización de los otros posibles sujetos destinatarios del recurso). Si el reclamante es una persona física, deben ser indicados el nombre, apellidos, residencia y código fiscal. Si se trata de un sujeto legalmente representado por otro, tiene también que ser indicado el nombre y apellidos del procurador. En alternativa a la residencia, puede indicarse el domicilio legal en Italia. La indicación de la residencia y la elección del domicilio tienen efecto para todos los grados del proceso eventualmente establecido.

Si el reclamante es un sujeto diferente a una persona física, el acto debe indicar, además de la denominación (o razón social), la sede legal y el código fiscal, así como el nombre y apellidos de la persona fiscal titular del poder de representación procesal. La falta o la absoluta incertidumbre de estas indicaciones viciarán el acto de reclamación. La admisibilidad del siguiente recurso judicial deberá ser verificada sobre la base de los criterios elaborados en el contexto de aplicación del artículo 18, teniendo en cuenta en todo caso que (al menos en la normalidad de los casos) el desarrollo de la fase administrativa de mediación deberá resolverse las dudas engendradas por una inexacta identificación de las partes interesadas.

Al procedimiento de reclamación se le aplica además el apartado 4 del artículo 22 del Decreto Legislativo núm. 546, en virtud del cual el contribuyente debe depositar ante la Administración Tributaria, junto a la reclamación,

los documentos alegados tanto en original como en fotocopia. El depósito de los documentos es necesario para permitir a la Administración llevar a cabo una valoración informativa y formular, si es el caso, la propuesta de mediación; si el depósito no se lleva a cabo o es incompleto, la Administración puede solicitar al contribuyente que complete la instancia. Si la reclamación no tiene un resultado positivo, la ley no impide que los mismos se conviertan en prueba documental en el juicio respecto de aquellos que fueron exhibidos a la Administración; más aún, no se considera prohibida la posibilidad de depositar ante la Comisión los documentos mencionados, pero no alegados a la reclamación²³.

La constitución en juicio sigue las reglas establecidas por el artículo 22 del Decreto Legislativo núm. 546, con la particularidad de un efecto “móvil” relativo al plazo, anclado, no ya a la fecha de notificación de la reclamación, sino más bien a los hechos contemplados en el artículo 17 bis, y por lo tanto al plazo de los noventa días siguientes a la presentación de la reclamación, o a fecha anterior en la cual la Administración Tributaria comunicó el reintegro total o parcial del mismo. Tratándose de un cumplimiento típicamente procesual, el plazo de constitución en juicio es suspendido durante el período vacacional²⁴. Si el contribuyente se constituye en juicio antes de tiempo, sin esperar a que la Administración rechace de modo expreso la reclamación o permanece inerte durante los noventa días siguientes a su presentación, la Comisión Tributaria deberá considerar improcedente el acto hasta que transcurra el período previsto en la ley (de manera similar a como ocurre en los casos de proposición antes de plazo del recurso frente al silencio negativo de restitución).

10. *Petitum y causa petendi*

Como el recurso jurisdiccional, también la reclamación produce los efectos sustanciales de la interrupción de la prescripción del derecho al reembolso (en las hipótesis de silencio negativo de restitución) y del impedimento de la declaración de la impugnación (en las notificaciones de los actos autónomamente impugnables en juicio). La presentación de una reclamación válida no consume su relativo poder, y el contribuyente no pierde la posibilidad de proponer una segunda reclamación para formular una nueva demanda de anulación o de reembolso, nuevos motivos o nueva propuesta de mediación.

La reclamación debe contener la solicitud de anulación total o parcial del acto. Facultativamente se puede introducir en el acto una propuesta motivada de mediación, complementaria de la recalificación de la cuantía reclamada (propuesta que, bien vista, se convierte en una demanda particular de anulación parcial).

El contenido de la demanda varía según si se presenta una reclamación contra un acto impugnado en juicio o contra un silencio administrativo de reembolso: el objeto de la reclamación está constituido respectivamente por la solicitud de anulación del acto impugnado, la demanda de comprobación del crédito del contribuyente y de la sanción de devolver impuesta por la Administración.

23 No compartimos, por tanto, la afirmación establecida en el párrafo 2 del artículo 6 de la Circular núm. 9/E de 19 de marzo de 2012, según la cual la falta de alegación de actos o documentos que no están en posesión de la Administración “podrá convertir la instancia en incompleta (y no conforme por tanto al recurso, completo de alegaciones, eventualmente depositados en la Comisión para finalizar el procedimiento)”: el cumplimiento exigido por el artículo 22, párrafo 3 del Decreto Legislativo núm. 546 debe darse entre la copia del recurso (o de la reclamación) notificado por las Administración y la depositada ante la Secretaría de la Comisión Tributaria, sin considerar los relativamente alegados.

24 Vid. BASILAVECCHIA, M.: “Dal reclamo al proceso”. *Corriere Tributario*. Núm. 12. 2012. Pág. 843.

La reclamación debe contener la solicitud de anulación total o parcial del acto. Facultativamente se puede introducir en el acto una propuesta motivada de mediación, complementaria de la recalificación de la cuantía reclamada

Omitir la proposición en la reclamación de la demanda destinada a obtener la anulación total o parcial del acto impugnado impide a la Administración pronunciarse al respecto, y comporta la inadmisibilidad del eventual recurso posterior. Dado el automatismo con el cual la reclamación se convierte en recurso, es posible excluir la posibilidad de que el contribuyente pueda proponer en juicio cuestiones no formuladas en el acto de reclamación, o modificar las formuladas:

por tanto no se permite reclamar al juez la anulación de una medida (o de una parte de la medida) que no había sido objeto de la reclamación; principio que también se extiende a los motivos de la reclamación, coincidiendo con los vicios del acto impugnado referentes a los diversos perfiles de ilegitimidad (formal o sustancial) alegados por el contribuyente para connotar en modo distinto y autónomo la solicitud de anulación.

La Administración Tributaria, destinataria de la demanda de anulación, dispone en fase de reclamación de diversos poderes respecto a aquellos que posee el juez tributario. En efecto, mientras el juez no pueda adoptar métodos de comprobación diferentes a aquellos que han sido utilizados por la Administración, ni recalificar el hecho imponible sobre la base de los hechos o derechos no alegados por las partes²⁵, la Administración Tributaria puede retrotraerse de la decisión emitida y modificar el contenido emitido. De hecho, la reclamación es asimilable a una instancia obligatoria de autotutela²⁶ y permite a la Administración la posibilidad de modificar la originaria pretensión impositiva desde el punto de vista cuantitativo (reduciendo la cuota tributaria como las sanciones originariamente impuestas), como desde el punto de vista de su motivación. La acogida parcial de la reclamación determina una reducción de la pretensión originaria, mientras que la motivación de la medida puede ser enmendada en caso de que se acepte la mediación, pues también parece diseñada para este fin: lo cual no comporta una inadmisibile modificación del contenido de la medida pendiente de juicio, justo porque la motivación es revisada fuera del juicio, en el ámbito del procedimiento administrativo asimilable en parte a aquello que fue objeto de *"accertamento con adesione"*²⁷.

Es el ejercicio de estas prerrogativas lo que caracteriza a los institutos de la reclamación y de la mediación, y se aplican precisamente para orientar el procedimiento delineado (aunque la verdad el camino no esté del todo

25 El principio según el cual el juez tributario debe decidir *"dentro de los límites impuestos, de un lado, de las razones de hecho y de derecho expuestas en el acto impugnado y, del otro lado, de los específicos motivos invocados en la solicitud del contribuyente"* ha sido afirmado por el Tribunal de Casación en sus Sentencias núm. 1825 de 28 de enero de 2010; núm. 17072, de 21 de septiembre de 2010 y núm. 21759 de 20 de octubre de 2011.

26 BASILAVECCHIA, M.: "Reclamo, mediazione fiscale...", *op. cit.* Pág. 2493.

27 BASILAVECCHIA, en principio, excluye *"la posibilidad de que la Administración pueda aprovechar la reclamación para modificar la motivación del acto impugnado"*, pero cree viable *"en la contextual acquiescencia del contribuyente (o quizás mejor, en el contexto de una mediación) la modificación de la motivación del acto reclamado"*. BASILAVECCHIA, M.: "Dal reclamo...", *op. cit.* Pág. 843. No parece estar de acuerdo con esta opinión PISTOLESI, quien descarta que, al aceptar parcialmente la reclamación, la Administración Tributaria pueda modificar la motivación del acto o fundamentar la pretensión impositiva sobre nuevos presupuestos y argumentos: es cierto que, después de la reclamación, la Administración no puede cambiar la motivación de una medida para definir el *thema decidendum* y el *thema probandum* del eventual siguiente juicio tributario; pero también es verdad (por usar las palabras del autor) que ninguna *"modificación procesal del acto impugnado"* se produce si las partes llegan a mediar la controversia. PISTOLESI, F.: "Il reclamo e la mediazione...", *op. cit.* Pág. 80. Sobre este tema, *cfr.* CANTICO, G.: "Il reclamo e la mediazione tributaria. Prime riflessioni sul nuovo art. 17-bis del d.lgs. n. 546/1992". *Il Fisco*. Núm. 31. 2011. Pág. 4998, quien excluye la posibilidad de que pueda ser enmendado el acto objeto de la reclamación.

claro) por el artículo 17 bis del Decreto Legislativo núm. 546, permitiendo a las partes llegar a una determinación compartida de la base imponible y de la cuota.

También se aplica a la reclamación la regla prevista por el artículo 19, apartado 3 del Decreto Legislativo núm. 546, en base a la cual cada uno de los actos autónomamente impugnados puede ser impugnados (y reclamados) solo por vicios propios, y *“la fallida notificación de actos autónomamente impugnables, adoptados previamente al acto notificado, permite la impugnación junto con éste último”*. Esto viene a significar, por un lado, que no es admisible la reclamación contra la carta de pago de impuestos o sanciones tributarias presentadas por vicios inherentes a los avisos de comprobación o de actos de irrogación notificados previamente y en los que no se presentó oposición en plazo²⁸; y que, por el otro lado, la omisión en la notificación del aviso de comprobación puede hacerse valer con la reclamación o con el recurso contra la inscripción o la carta de pago, actuando indiferentemente ante la Administración Tributaria o ante *“Equitalia”*²⁹ (llamada a actuar en las causas ante el ente impositor³⁰). Por tanto, el contribuyente puede elegir entre utilizar el procedimiento de reclamación en los conflictos que tenga contra la Administración Tributaria, o actuar ante el juez tributario notificando el recurso de la agencia de recaudación. En el caso (bastante improbable) en el cual decida de contestar al acto presupuesto no notificado de la Administración, la presentación de la reclamación deviene por tanto necesaria³¹.

En conclusión, el contribuyente no queda privado de tutela incluso en los supuestos en que, no estando prevista la inscripción en el registro (y la consiguiente notificación de la carta de pago) de los impuestos directos y del IVA comprobados con posterioridad al 2006, no ha tenido la oportunidad de impugnar tales actos por omisión en la notificación del aviso de comprobación. En tales casos, podrá de hecho proponer recurso contra el aviso que, en el sentido del artículo 29 del Decreto Ley núm. 78 de 31 de mayo de 2010, la agencia de recaudación tiene que enviarle para informarle que le fue recaudada la cantidad debida.

11. Reclamación, recaudación y medidas cautelares

La presentación de la reclamación impide que la medida impugnable en juicio devenga definitiva, y saca a la luz (al igual que el recurso) el problema de la tutela del contribuyente en fase de recaudación: problema que podría asumir en la práctica significativa relevancia (desde el momento en que el importe total de los impuestos y de las sanciones comprobadas puede ciertamente afectar en sentido contrario a los efectos del *periculum in mora*), pero que pasa totalmente desapercibido por la norma que analizamos.

28 Sentencias del Tribunal de Casación núm. 9183, de 21 de abril de 2011; núm. 16641, de 29 de septiembre de 2011, y núm. 21082, de 13 de octubre de 2011.

29 *“Equitalia”* es una sociedad italiana participada en el 51% por la Administración Tributaria y en el 49% por el INP (Instituto Nacional de la Seguridad Social) encargada de la recaudación de los tributos en todo el territorio italiano.

30 Tal y como lo reflejan el Tribunal de Casación en sus Sentencias núm. 16412, de 25 de julio de 2007; núm. 13082, de 15 de junio de 2011, y núm. 1532, de 2 de febrero de 2012.

31 Según ha confirmado la Circular núm. 9/E de 19 de marzo de 2012 en el artículo 1, párrafo primero, con respecto a la hipótesis en que el contribuyente tenga la intención de impugnar la carta de pago por omisión de notificación del acto impositivo, afirmando sobre este particular la mencionada Circular que es *“obligatorio presentar con anterioridad la estancia de mediación”*: la afirmación no puede ser compartida porque, en este caso, el artículo 19, párrafo 3, del Decreto Legislativo núm. 546 de 31 de diciembre de 1992, configura claramente el recurso (y, en consecuencia, también la reclamación) como una facultad, no como una obligación, para la parte.

Si la Administración Tributaria acoge en su totalidad la solicitud de la parte, el procedimiento concluye con la adopción de una medida de cancelación o con el expreso e inequívoco reconocimiento del derecho a la restitución

Si simplemente se aplicase la disciplina concerniente al recurso (que, como se ha indicado, no suspende la recaudación de los impuestos y de las sanciones liquidadas por la Administración) se debería de tener en cuenta las disposiciones que regulan la recaudación a expensas del juicio, y distinguir en función de los impuestos y de las medidas objeto de reclamación. En efecto, existen impuestos que pueden ser cobrados en su totalidad de manera

coactiva después de los sesenta días de la notificación de la medida impugnada (como aquellas inscritas en el registro en el sentido de los artículos 36 bis y 36 ter del Decreto Presidencial núm. 600 de 29 de septiembre de 1973); impuestos que pueden ser cobrados en vía ordinaria después de los sesenta días, pero solo a prorrata (como los impuestos complementarios de mayor valor de registro o los de sucesión); impuestos cobrables ordinariamente solo en parte y solo después de que transcurra el plazo dilatorio de los ciento ochenta días a partir de la gestión del agente de recaudación (impuestos directos e IVA comprobado con respecto a los períodos impositivos siguientes al 2006). En presencia del fundado peligro que existe para la recaudación, la Administración podrá además cobrar de inmediato, y en su totalidad, los impuestos de mayor cantidad comprobados. Por lo tanto, se debería de concluir que en espera de reclamación (así como a la espera del recurso jurisdiccional) el contribuyente puede estar expuesto al riesgo de padecer, en todo o en parte, la recaudación coactiva y las medidas cautelares y conservativas previstas para tutelar el crédito de los impuestos: en este sentido se sitúa en efecto parte de la doctrina, y en la misma línea de pensamiento se coloca la Circular de la Administración Tributaria³².

Sin embargo observamos que (a efectos de nuestro propósito) la reclamación presenta grandes similitudes con la estancia de *"accertamento con adesione"*, porque también da lugar a un contradictorio pre-procesal que finaliza con una revisión de la medida y (en presencia de una propuesta de mediación) con una definición concordada del hecho imponible. Durante el procedimiento de adhesión, la ley no permite a los órganos administrativos recaudar impuestos a título provisional³³: la lógica lleva a que, incluso en ausencia de una norma expresa sobre este punto, el procedimiento de reclamación siguiese estos mismos principios, y no se permitiera a los órganos administrativos ni a los agentes de recaudación, hasta la conclusión de tal procedimiento, la posibilidad de recaudar en vía provisional los impuestos comprobados o liquidados, o de adoptar medidas de protección. Esta solución, compartida por la

32 PISTOLESI viene a indicar que "a la luz de lo dispuesto en el artículo 17 bis" cree "necesario afirmar que en vía interpretativa existe una moratoria de recaudación y de las acciones ejecutivas, cautelares y conservativas", y solicita una intervención normativa que lo aclare. PISTOLESI, F.: "Il reclamo e la mediazione...": op. cit. Pág. 75. Sobre el propio presupuesto de la perduración de la eficacia ejecutiva del acto reclamado, la Circular núm. 9/E reconoce a los órganos periféricos de la Administración el poder de suspensión administrativa previsto por el artículo 2-quarter, párrafo 1-bis, del Decreto Ley núm. 546 de 30 de septiembre de 1994, convertido con modificaciones en la Ley núm. 656, de 30 de noviembre de 1994: de modo que, "cuando las excepciones planteadas en la instancia no sean fundadas, la Dirección puede conceder, previa solicitud presentada simultáneamente para la aplicación del procedimiento de mediación, o por separado, la formal suspensión, en todo o en parte, de la ejecución del acto".

33 Vid., sobre este particular, los artículos 6, párrafo 3, y 12, párrafo 2, del Decreto Legislativo núm. 218, de 19 de junio de 1997. Cuestionable es también la posibilidad de proceder a la inscripción en registro extraordinario, en los casos de fundado peligro para la recaudación.

doctrina³⁴, eliminaría de raíz el problema de la tutela cautelar del contribuyente frente a los actos ejecutivos de la Administración en la fase pre-procesal de la reclamación y de la mediación.

Por otra parte, en relación con los avisos de comprobación emitidos de conformidad a lo establecido por el artículo 29 del Decreto Ley núm. 78 de 31 de mayo de 2010, la recaudación coactiva está hoy en día separada *ipso iure* de la suspensión legal de la ejecución de las mismas comprobaciones, que lleva incluso a prescindir de la presentación de la reclamación (o de la proposición del recurso). De hecho, la disposición citada ha previsto la llamada concentración de la recaudación en la comprobación, a fin de eliminar (con respecto a la actividad de recaudación relativa a los avisos de comprobación de los impuestos directos, del IVA y de las conexas medidas sancionadoras notificadas a partir del 1 de octubre de 2010 y las relativas a los períodos impositivos en curso desde el 31 de diciembre de 2007 y sucesivos) la tradicional fase de la recaudación a través de registro, y así agilizar el procedimiento de cobro de los tributos comprobados. Por tanto, han desaparecido la inscripción en registro y la carta de pago, y ha sido otorgada ejecutividad al aviso de comprobación y a las medidas de irrogación de las sanciones.

En este nuevo sistema, la ejecución forzada se aplaza por ley a un momento posterior a la conclusión del procedimiento de reclamación y mediación, por lo que no parece presentar (en fase de reclamación) problemas de tutela cautelar de los contribuyentes.

En realidad, tal y como aparece regulado por el artículo 47 del Decreto Legislativo núm. 546, el ejercicio de la acción cautelar en el proceso tributario presupone la proposición del recurso y la celebración del relativo juicio, sobre el objeto de la medida sobre la cual se reclama la suspensión (además de la anulación): por lo tanto, no parece admisible la instancia de suspensión de la ejecución de las medidas emitidas por la Administración Tributaria, propuestas por la Comisión Tributaria Provincial durante la fase de reclamación que precede a la instauración del proceso³⁵.

Para permitir al contribuyente pedir de inmediato la tutela cautelar, parte de la doctrina italiana ha propuesto *“en vía alternativa e hipotética”* suspender el proceso al momento de la presentación de la reclamación, que es el idóneo para producir *“el principal efecto jurídico del recurso jurisdiccional, es decir, aquel de impedir la impugnabilidad del acto contra el cual se recurre”*: durante el procedimiento de reclamación, el proceso permanece en un estado latente destinado a resolver la fase administrativa, y el contribuyente podría constituirse en juicio ante la Comisión Tributaria Provincial antes del plazo establecido por el artículo 17 bis, con el único fin de pedir la suspensión de la ejecución del acto reclamado³⁶. Tesis, evidentemente subjetiva, que contrasta con la rígida bipartición trazada por la norma entre la fase administrativa de reclamación, en la cual el juez tributario permanece (y sólo puede

34 En sentido idéntico a la solución propuesta, se expresa CARINCI, que aun no refiriéndose a las normas establecidas por el Decreto Legislativo núm. 218 de 19 de junio de 1997 cree que *“admitir el inicio del procedimiento ejecutivo en la mora de un tentativo de mediación atenta con frustrar todo margen de mediación”*, y que *“la acción ejecutiva se basa en un título de inscripción en registro caracterizado por un grado extremo de precariedad, bajo los límites de una todavía no alcanzada definición, en la medida en que se prescribe una revisión en sede de reclamación, como condición de acceso a la tutela judicial”*.

CARINCI, A.: *“La ritorsione provvisoria e l’acquiescenza dopo l’introduzione del reclamo”*. *Corriere Tributario*. Núm. 11. 2012. Pág. 777.

35 Sobre este particular, cfr. GLENDI, quien mantiene que *“la suspensión del proceso solo se produce en el momento en el cual la reclamación produce los efectos del recurso y solo en el momento en el que transcurren los plazos establecidos en los artículos 22 y 23 se pueden por tanto proponer la demanda cautelar ante el órgano jurisdiccional”*, mientras que *“antes de esto, ninguna demanda cautelar puede considerarse propuesta ex artículo 47, párrafo 6, del Decreto Legislativo núm. 546 de 31 de diciembre de 1992”*.

36 BASILAVECCHIA, M.: *“Dal reclamo...”*. *op. cit.* Pág. 843.

permanecer) completamente ajeno, y la fase jurisdiccional en la que solamente la Comisión adquiere y puede ejercitar los propios poderes de anulación y cautela.

12. El resultado de la reclamación

Como ya se adelantó, la reclamación debe contener la solicitud de anulación total o parcial del acto (o de la demanda de restitución del impuesto), y puede también contener una motivada propuesta de mediación, complementaria de la recalificación de la cantidad reclamada.

Si la Administración Tributaria acoge en su totalidad la solicitud de la parte, el procedimiento concluye con la adopción de una medida de cancelación o con el expreso e inequívoco reconocimiento del derecho a la restitución. De acuerdo con las instrucciones emitidas en la Directiva núm. 29 de 29 de marzo de 2012, la Administración deberá de indicar la fecha *“prudencialmente prevista”* para el reembolso, mientras que el contribuyente deberá comprometerse a no emprender acciones de condena. En cualquier caso, la reclamación no se convierte en recurso, y cualquier posterior constitución en juicio del contribuyente dará lugar a un pronunciamiento inadmisibile o de extinción del juicio por cese de la materia contenciosa.

Si, por el contrario, la Administración Tributaria no tiene intención de aceptar la solicitud de anulación o de reembolso ni la eventual propuesta de mediación formulada por la parte, y no considera oportuno formalizar una propuesta propia de mediación, el procedimiento de reclamación concluye con un acto de denegación, por medio de la cual deberán transcurrir el plazo de treinta días para la constitución en juicio del contribuyente. En caso de falta de actuación por parte de la Administración, dicho plazo se inicia a partir de la expiración de los noventa y ocho días siguientes a la presentación de la reclamación.

Si la reclamación sólo es acogida en parte (sin que haya intervenido mediación), con la consiguiente anulación parcial de la medida reclamada o parcial reconocimiento del derecho al reembolso, el contribuyente puede constituirse en juicio dentro de los treinta días de la notificación del acto de acogimiento parcial para conseguir de la Comisión un pronunciamiento que produzca los efectos (constitutivos o de condena) invocados. En los procedimientos de apelación, la Administración Tributaria no puede integrar la motivación de la medida parcialmente anulada, porque esto significaría una violación de las normas que presiden la definición del *thema decidendum*. En los procedimientos de reembolso, el contribuyente en cambio podría encontrarse obligado a actuar delante de dos juicios diversos (ordinario y tributario) para obtener la restitución de dos diversas cuotas del mismo impuesto (una la reconocida pero todavía no devuelta, y la otra negada, por la Administración Tributaria), que no simplifica su posición y ciertamente no facilita el ejercicio del derecho de defensa.

13. La mediación tributaria

Fuera de los supuestos comentados se abre la fase de mediación, que puede centrarse sobre la propuesta contenida en el acto de reclamación o sobre otra propuesta diferente formulada por la propia Administración de conformidad a lo establecido en el artículo 17 bis, apartado 8. La Ley no define claramente el contenido y el desarrollo de esta fase; sin embargo indica que la propuesta del contribuyente esté *“completa para la recalificación de la cuantía de la pretensión”*, sobre aquella por medio de la cual la Administración ha resuelto *“las posibles incertezas de las*

cuestiones controvertidas, el grado de sostenibilidad de la pretensión y el principio de economicidad de la acción administrativa" (apartados 7 y 9 del artículo 17 bis).

Si bien la propuesta de mediación del contribuyente está claramente prevista como facultativa, la de la Administración parece que es obligatoria, porque la norma examinada dispone que, en el caso de desestimación de la reclamación y de la propuesta de mediación formulada por el contribuyente, la Administración *"formula de oficio una propuesta de mediación"*. Sin embargo se trataría de un deber con una finalidad muy incierta, ya que se refiere a la existencia de parámetros (la eventual incerteza de las cuestiones controvertidas, el grado de sostenibilidad de la pretensión y el principio de economicidad de la acción administrativa) que en

el caso concreto podrían orientar no tanto a la búsqueda de una definición mediada de la controversia, sino más bien a la confirmación íntegra de la medida reclamada. Piénsese por ejemplo en el aviso de rectificación respecto a la tasación del IVA indebidamente detraído en operaciones pasivas completamente ajenas a la esfera económica de la empresa: la cuestión no aparece como incierta, y la pretensión resulta sostenible y conforme a los criterios de economicidad. No sería fácil asumir en estos casos una propuesta de mediación por parte de la Administración, que acabaría por derogar aquellos mismos criterios que tienen que informar la acción. Es entonces preferible creer que incluso la Administración Tributaria está obligada a proponer la mediación y a *"renunciar, aunque sea parcialmente, a una pretensión que considera legítima y justificada"*³⁷.

La propuesta de mediación del contribuyente es asimilable, en lógica y en contenido, a la instancia de *"accertamento con adesione"* o a la instancia de conciliación judicial, porque aspira a obtener una reducción de la deuda tributaria sobre la base de razones que atienden al perfil sustancial de la misma, aunque diversos y ulteriores respecto de aquellos que componen el fundamento de la reclamación. La reclamación (como el recurso o la instancia de anulación en autotutela) puede de hecho estar justificado por defectos formales de la medida administrativa, inadecuados para sostener una propuesta de mediación, o de vicios sustanciales idóneos para determinar la anulación total de la propia medida. En cambio, la propuesta de mediación debería versar sobre las controversias relativas al objeto de las medidas que configuran de manera presuntiva la base imponible, y bien se prestan a una *"redeterminación de la cuantía de la pretensión"* (se piensa en las comprobaciones de mayor valor, en las comprobaciones sintéticas o en aquellas basadas en coeficientes promedio de rentabilidad). Por tanto, reclamación y mediación tienen una diversa naturaleza, colocados en planos diferentes, pudiendo incluso presentar diferentes estrategias defensivas.

De hecho, resulta importante distinguir, aunque gráficamente, los motivos de la reclamación (idóneos para convertirse en motivos de recurso) de las razones que forman la base de la propuesta de mediación, y aclarar

Si, por el contrario, la Administración Tributaria no tiene intención de aceptar la solicitud de anulación o de reembolso ni la eventual propuesta de mediación formulada por la parte, y no considera oportuno formalizar una propuesta propia de mediación, el procedimiento de reclamación concluye con un acto de denegación, por medio de la cual deberán transcurrir el plazo de treinta días para la constitución en juicio del contribuyente

37 Así, persuasivamente, lo estima PISTOLESI, F.: "Il reclamo e la mediazione...", *op. cit.* Pág. 68. En el mismo sentido se expresa la Circular núm. 9/E de 19 de marzo de 2012, párrafo 6, invitando a la Administración periférica a comunicar la propuesta de mediación *"cuando fuese oportuno"*.

que estas últimas no interfieren con las primeras y no sustentan ningún recurso de anulación (de sustituir, en los supuestos de conversión de la reclamación en recurso, al examen del juez tributario). Así, por ejemplo, el contribuyente puede presentar reclamación para conseguir la anulación total o parcial de la notificación de comprobación, y proponer contextualmente una mediación que conlleve la aceptación de uno (o de alguno) de los comentarios formulados por la Administración con la consiguiente recalificación de la deuda en mayor medida de aquel que derivaría de la anulación parcial de la rectificación: sin que la propuesta de mediación pueda ser entendida como parcial *"acquiescenza"* o allanamiento a la medida y, por lo tanto, invalidar en parte aquí la reclamación³⁸.

Al formular la propuesta de mediación, la Administración puede volver a ver la motivación de la medida reclamada y cambiar algunas cuestiones de hecho y de derecho (en línea con lo que ya se puede hacer en caso de *"accertamento con adesione"*); siempre que, en caso de resultado negativo del procedimiento y de la consiguiente conversión de la reclamación en recurso, las nuevas razones adoptadas en sede de mediación no puedan ser evaluadas ante la Comisión Tributaria, debiendo la Administración limitarse a defender la medida impugnada.

14. Conclusión y perfeccionamiento de la mediación

Fuera de los supuestos comentados se abre la fase de mediación, que puede centrarse sobre la propuesta contenida en el acto de reclamación o sobre otra propuesta diferente formulada por la propia

La mediación debe concluir dentro de los noventa días desde la presentación de la reclamación. A diferencia del plazo de reclamación, en relación al procedimiento de mediación éste no queda suspendido en el período vacacional porque no tiene naturaleza procesal, por lo que se podría posponer para después del verano las reclamaciones notificadas en los meses de junio y julio, para no superponer los noventa días hábiles de la mediación con el período de suspensión vacacional. Si, por ejemplo, el contribuyente recibe el aviso de comprobación el treinta de junio y presenta reclamación el diez de julio, el procedimiento tendrá que concluirse antes del ocho de octubre; en cambio, si la reclamación se presenta el treinta de septiembre (después de las vacaciones) las partes tienen hasta el veintinueve de diciembre para definir el procedimiento.

Si el plazo de los noventa días expira durante el período vacacional sin que la reclamación haya sido acogida ni la mediación concluida, el contribuyente puede constituirse en juicio antes del quince de octubre, quedando suspendido *ex lege* el plazo relativo³⁹. Cuando la mediación concluye, con la consiguiente anulación parcial del acto reclamado (o el reembolso parcial del impuesto solicitado), se aplica el artículo 48 del Decreto Legislativo núm. 546 con respecto al perfeccionamiento del acuerdo, el depósito de las cantidades eventualmente debidas al contribuyente y a la reducción de las sanciones irrogadas. Tratándose de mediación concluida antes de la instauración del proceso, se aplicarán en particular las normas sobre la conciliación fuera de audiencia, por efecto de las cuales debe entenderse que la mediación se concluye con la suscripción de la relativa acta y se perfecciona con el pago, en los siguientes veinte días, del importe total o de la primera cuota de los impuestos y de las sanciones

38 BRUZZONE asevera que *"los motivos de la reclamación, con los que se contesta la ilegitimidad y/o la total falta de fundamento de la pretensión impositiva, potencialmente idóneos, si se crean, para justificar la anulación total del acto impugnado, revestirán relevancia prejudicial respecto a los motivos formulados en apoyo a la propuesta de mediación"*. BRUZZONE, M.: *"L'«anticipazione» dei motivi dal ricorso al reclamo"*. *Corriere Tributario*. Núm. 10. 2012. Pág. 710.

39 Como también ha reconocido el párrafo 10.1 de la Circular núm. 9/E, de 19 de marzo de 2012.

reducidas, en la medida definida por las partes⁴⁰. De hecho nos encontramos frente a una forma *sui generis* de conciliación extrajudicial, que puede producirse bajo la iniciativa de cualquiera de las partes y que no prevé la intervención ni del juez ni de un sujeto tercero mediador.

Si la mediación se perfecciona con el pago de la primera cuota, pero el contribuyente no paga en alguno de los siguientes plazos de pago, se aplica el apartado 3 bis del artículo 48 del Decreto Legislativo núm. 546, que establece que *“en caso de impago de una sola cuota distinta a la primera dentro del plazo de pago de la siguiente, la oficina competente de la Administración Tributaria inscribirá en el registro las sumas debidas así como las sanciones por las que el artículo 13 del Decreto Legislativo núm. 471 de 18 de diciembre de 1997, aplica en medida doble, al importe restante debido del tributo”*. En cambio, ninguna consecuencia prejudicial se produce en el caso en el que, después de haber pagado una cantidad ligeramente inferior a aquella que se debe o con un ligero retraso, el contribuyente restituye la “violación” y la Administración valora la oportunidad de considerar como válido el pago realizado, *“teniendo en cuenta la intención deflación del instituto y los principios de economicidad, así como la conservación del acto administrativo”*⁴¹. Más delicado es el caso en el que el contribuyente no paga en los veinte días la suma debida y evita de este modo la perfección de la mediación. La ley prevé que, transcurridos noventa días desde la presentación de la reclamación *“sin que se haya concluido la mediación”*, la reclamación en sí misma produce los efectos del recurso: se trata entonces de establecer si la mediación debe entenderse “concluida” solo a causa del pago de la suma concordada entre las partes (de modo que la falta de pago impediría la conclusión y determinaría la conversión de la reclamación en recurso) o bien bajo acuerdo simple entre ellos (no pudiendo entonces omitir el pago, porque justo después de la conclusión de la mediación, se produce la conversión de la reclamación en recurso).

La primera solución ofrecida puede ser la ideal, pero en realidad no parece aceptable por dos consideraciones. En efecto, conllevaría la conversión de la reclamación en recurso también en los supuestos en los cuales, habiendo alcanzado el acuerdo en el plazo de los noventa días, el contribuyente tendría todavía tiempo para pagar, y determinaría la posibilidad de que vuelvan a surgir controversias no deseables al interés de ninguna de las partes. Por otra parte, esta solución comprimiría significativamente los plazos del procedimiento, reduciendo en sustancia a setenta días el período útil para la definición de la mediación. La citada Circular núm. 9/E entiende que el fallido pago de la cantidad concordada determina la conversión de la reclamación en recurso y permite al contribuyente de constituirse en juicio dentro de los treinta días siguientes al cumplimiento de los noventa días previstos *ex lege* para la mediación. Evidentemente, esto deja a entender que, en opinión de la Administración, el término “concluye” utilizado por el párrafo 9 del artículo 17 bis equivale, de hecho, a “perfeccionado”.

Sin embargo, las consideraciones realizadas hacen que sea preferible optar por una diferente solución, y entender que la mediación “concluye” por efecto del simple acuerdo de las partes y se “perfecciona”, en cambio, una vez realizado el pago. Los corolarios de este enfoque parecen razonables y sistemáticamente coherentes: la “conclusión” de la mediación dentro de los noventa días impide la conversión de la reclamación en recurso, y también deja tiempo al contribuyente para pagar después de la expiración de dicho plazo. El destino de la medida reclamada se deja a la conducta del contribuyente: el pago de las cantidades definitivas perfecciona la mediación, mientras la omisión de pago determina el fallido perfeccionamiento de la misma (ya “concluida”) sin posibilidad de reabrir el acceso a la tutela jurisdiccional, determinando por tanto el carácter definitivo de la medida reclamada.

40 La Circular núm. 9/E aclara en el párrafo 7 que el pago *“puede ser efectuado también mediante deducción de las cantidades ya abonadas por el contribuyente en ejecución del acto impugnado”*.

41 Párrafo 7.1 de la Circular núm. 9/E de 19 de marzo de 2012.

Si bien la propuesta de mediación del contribuyente está claramente prevista como facultativa, la de la Administración parece que es obligatoria, porque la norma examinada dispone que, en el caso de desestimación de la reclamación y de la propuesta de mediación formulada por el contribuyente, la Administración "formula de oficio una propuesta de mediación"

El problema sigue siendo, al igual que sucede con respecto a la conciliación judicial, el renacimiento de un acto que la misma Administración Tributaria tiene en parte considerado como ilegítimo: pero el perjuicio que de él deriva al contribuyente depende de la violación de una obligación puesta en su contra, así que imputable a sí mismo. Quedarían los supuestos en los cuales la mediación no se concluye de manera positiva. También aquí es necesario distinguir entre dos situaciones, en función del hecho de que la Administración tenga o no la intención de seguir con la propuesta de mediación previamente formulada. En el primer supuesto, la medida reclamada será parcialmente anulada en autotutela con un acto de "adopción parcial" emanada en los términos del apartado 9

del artículo 17 bis: su notificación determinará el plazo para constitución en juicio del contribuyente. En el segundo supuesto, la reclamación será desestimada en su totalidad con otro acto que incluso abre el camino a la protección jurisdiccional.

Por último, si dentro de los noventa días siguientes a la presentación de la reclamación la Administración no notifica ninguna medida a la parte y no concluye la mediación, la reclamación todavía seguirá produciendo los efectos propios del recurso, con la consiguiente constitución en juicio en los treinta días siguientes a la finalización de dicho plazo.

15. La reducción de las sanciones

Aunque de manera indirecta, el artículo 17 bis prevé beneficios sancionadores para los contribuyentes, desde el momento que el apartado 8 declara aplicables, en cuanto compatibles, las disposiciones del artículo 48, que establece que "en el caso de conciliación las sanciones administrativas se aplicarán en un 40% de la suma irrogada en relación con el importe del tributo resultante de la misma conciliación". Al igual que sucede con la conciliación, también la mediación comporta por tanto la eliminación de las sanciones irrogadas (un poco menos de los dos tercios reconocidos por la ley en los supuestos de "accertamento con adesione").

La Administración Tributaria entiende que las sanciones pueden ser irrogadas en un 40% también en los casos en los que, no existiendo márgenes para una reducción de la pretensión impositiva, la Administración decida de concluir una mediación que confirme íntegramente la pretensión pero recalificando las sanciones, en línea a cuanto ya ocurre en la conciliación judicial⁴². En cambio, no se concede la reducción de las sanciones en los casos en los que el parcial acogimiento de la reclamación no presuponga la mediación.

Inaplicable al procedimiento que estamos analizando es el artículo 15 del Decreto Legislativo núm. 218, de 19 de junio de 1997, que dispone la reducción a un sexto o a un tercio (según los casos) de las sanciones irrogadas con

42 Tal y como establece el apartado 6.2 de la Circular núm. 9/E.

la notificación de comprobación, si el contribuyente realiza el pago relativo sin impugnar el acto y sin formular instancia de adhesión: la reducción de las sanciones está impedida por la misma presentación de la reclamación, que ocupa la posición de impugnación jurisdiccional.

Sin embargo, sí que es aplicable el artículo 17 del Decreto Legislativo núm. 472 de 18 de diciembre de 1997, que reduce a un tercio las sanciones irrogadas con la notificación de comprobación y pagadas dentro del plazo previsto para la interposición del recurso. Como en las controversias de mayor valor, el contribuyente puede también optar por definir los términos sancionatorios de la comprobación y contestar con la reclamación únicamente la pretensión impositiva.

16. Los costas procesales

El apartado 10 del artículo 17 bis prevé que, en las controversias producidas a cauda de un infructuoso intento de reclamación, la parte que pierda sea condenada a reembolsar, además de las costas procesales, una cantidad igual al 50% de los propios costes, en concepto de reembolso de los gastos del procedimiento de reclamación; y que, en la misma controversia, fuera de los casos de pérdida recíproca, la Comisión Tributaria puede compensar parcialmente o en su totalidad las costas entre las partes solo en presencia de justos motivos, explícitamente indicados en la motivación, que han llevado a la parte perdedora a desatender la propuesta de mediación.

Por consiguiente, no está previsto ningún reembolso de los gastos en el caso en el cual el procedimiento de reclamación tenga un resultado positivo y no acabe en juicio tributario. En esta situación (como en los casos de autotutela para las medidas no impugnadas ante la Comisión Tributaria) la parte reclamante, incluso obteniendo la anulación del acto (o llegando a la mediación), no tiene la posibilidad de obtener el reembolso de los gastos legales incurridos.

En cambio, si la reclamación tiene un resultado negativo y se convierte en recurso, la Comisión Tributaria Provincial debe condenar en costas aumentadas en un 50% a la parte perdedora. Las costas también pueden compensarse, pero sólo cuando existen motivos justos, expresamente indicados, tales como haber inducido a la parte perdedora a rechazar la propuesta de mediación.

17. Bibliografía

- › BASILAVECCHIA, M: "Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti". *Corriere Tributario*. Núm. 31. 2011.
- "Dal reclamo al processo". *Corriere Tributario*. Núm. 12. 2012.
- › BRUZZONE, M.: "L'«anticipazione» dei motivi dal ricorso al reclamo". *Corriere Tributario*. Núm. 10. 2012.
- › BUSA, V.: "Le nuove prospettive della mediazione tributaria". *Corriere Tributario*. Núm. 11. 2012.

- › CANTICO, G.: "Il reclamo e la mediazione tributaria. Prime riflessioni sul nuovo art. 17-bis del d.lgs. n. 546/1992". *Il Fisco*. Núm. 31. 2011.
- › CARINCI, A.: "La riscossione provvisoria e l'acquiescenza dopo l'introduzione del reclamo". *Corriere Tributario*. Núm. 11. 2012.
- › CISSELLO, A.: "Reclamo e mediazione: tutela cautelare e litisconsorzio". *Il Fisco*. Núm. 14. 2012.
- › GLENDI, C.: "Tutela cautelare e mediazione tributaria". *Corriere Tributario*. Núm. 12. 2012.
- › MARINI, G.: "Profili costituzionali del reclamo e della mediazione". *Corriere Tributario*. Núm. 12. 2012.
- › PISTOLESI, F.: "Il reclamo e la mediazione nel processo tributario". *Rassegna Tributaria*. Núm. 19. 2012.
- › RUSSO, A.: "Osservazioni sui profili generali del reclamo e della mediazione ex art. 17-bis del d.lgs. n. 546/1992". *Il Fisco*. Núm. 35. 2011.
- › SCUFFI, M.: "Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario secondo la Manovra «correttiva» del 2011". *Il Fisco*. Núm. 47. 2011
- › STEVANATO, D.: "Reclamo e «mediazione fiscale»: lettera a un bambino mai nato". *Dialoghi Diritto Tributario*. 2012
- › TURCHI, A.: "Reclamo e mediazione nel processo tributario". *Rassegna Tributaria*. Núm. 4. 2012

