

El derecho de defensa del contribuyente en el caso de aplicación de los denominados "studi di settore"¹

Francesca Macchia²

1. El delicado equilibrio entre las herramientas presuntivas y los derechos fundamentales del contribuyente

Este breve trabajo tiene como objeto el derecho fundamental a la defensa garantizado al contribuyente y, especialmente, el derecho a responder a la Administración en el supuesto de que esta realice una liquidación fundamentada en los *studi di settore*, introducidos en la normativa italiana por Decreto no. 331 de 30 de agosto de 1993, y convalidado en la Ley no. 427 de 29 de octubre de 1993³.

De cara a garantizar un trato justo al contribuyente, debe poder asegurarse la adecuación de la liquidación realizada por la autoridad tributaria al principio de capacidad económica, incluso cuando la Administración se haya acogido al uso de instrumentos presuntivos como los *studi di settore*. Estos estudios están entre las herramientas de la Administración para realizar liquidaciones basándose en presunciones que pueden ser refutadas⁴.

Más concretamente, este instrumento puede ser el punto de referencia de la Administración para determinar una liquidación de rentas empresariales o de rentas procedentes del autoempleo. De hecho, partiendo de este estándar, la Administración obtiene datos de los ingresos potenciales de un determinado negocio. Los datos tenidos en cuenta por la Administración incluyen, por ejemplo, el lugar en que se desarrolla la actividad, el número de trabajadores y el tipo de contrato, las rentas inmobiliarias abonadas y el leasing de bienes muebles, el volumen de ventas, los ingresos, etc. Por

¹ Cómo citar este artículo: Macchia F., El derecho de defensa del contribuyente en el caso de aplicación de los denominados "studi di settore", *Estudios Tributarios Europeos*, núm. 2/2014, (www.seast.it/revista), págs. 85-90.

² Francesca Macchia, Doctoranda en Derecho Tributario Europeo en la Universidad de Bolonia. Traducción al español por José Miguel Martín Rodríguez.

³ Ley no. 427 de 29 de octubre de 1993.

⁴ Las presunciones susceptibles de ser refutadas son aquellas que individualmente consideradas no pueden ser usadas para rectificar la autoliquidación del contribuyente si no se ofrecen otras evidencias.

tanto estos estandar constituyen índices estimados que no necesariamente son representativos de la situación real de un contribuyente.

Desde el punto de vista de la carga de la prueba, las autoridades fiscales están obligadas a probar la adaptación del estándar seleccionado al caso concreto. El contribuyente, en cambio, que puede rebatir el uso de dichas presunciones, está obligado a probar (1) las condiciones que determinan la exclusión de su negocio de la categoría sujeta a la aplicación de un estándar o (2) la realidad específica de su negocio en el periodo objeto de liquidación.

En resumidas cuentas, los *studi di settore* constituyen datos procedentes de análisis estadístico y matemático a través de los cuáles las autoridades fiscales estiman los beneficios de empresas y profesionales independientes.

En lo que respecta a la relación de estas estimaciones tributarias con los Derechos Humanos, resulta de interés traer a colación dos recientes asuntos de la Corte de Casación italiana en los que se analiza el empleo de los *studi di settore*. En esta jurisprudencia la Corte desarrolla una interesante teoría en torno a este instrumento valorando su uso y aceptando su carácter justo y equitativo, pero únicamente en aquellos casos en los que realmente son capaces de reflejar la verdadera situación del contribuyente, generando liquidaciones acordes al principio de capacidad económica.

2. Sentencia no. 17229 de 28 de julio de 2006, Corte Suprema de Casación

A la hora de examinar esta sentencia debemos fijar como punto de partida la posición de la Corte conforme a la cual los *studi di settore* constituyen presunciones susceptibles de ser refutadas

De cara a identificar la situación económica real del contribuyentes, con el objetivo de mantener una coherencia sistemática, los *studi di settore* deben adecuarse a los otros medios diseñados por el sistema para el mismo propósito⁵.

⁵ En este sentido véase: Russo P., *La tutela del contribuente nel processo sui redditi virtuali o presunti: problemi generali* (Comunicación en el seminario realizado en Salerno con el título

Ello debe realizarse desde tres perspectivas diferentes.

Primero, cada vez que una liquidación se base en la aplicación de los *studi di settore*, la Administración deberá ofrecer suficientes pruebas de la veracidad y confiabilidad de los datos recopilados con el respectivo estudio. Mientras más específicos y completos sean los mismos, más argumentos concluyentes deberá proporcionar el contribuyente durante el debate con la administración para romper dicha presunción⁶.

Además, dado que los *studi* constituyen meras presunciones y teniendo en cuenta que la carga de la prueba recae sobre la Administración, el contribuyente puede argumentar fácilmente que no se está realizando un retrato adecuado de su situación real⁷.

Finalmente, desde un punto de vista procesal, esta misma naturaleza presuntiva de los *studi* determina que la Corte únicamente estará vinculada por la propia lógica y sistemática del mismo.

Para una mejor lectura es conveniente reconstruir los hechos del caso analizado en esta sentencia. En el inicio del proceso judicial el Tribunal de primera instancia admitió el recurso de apelación interpuesto por una empresa contra una liquidación tributaria. Esta liquidación dictada por la Administración modificaba la autoliquidación previa realizada por la empresa al apreciar una diferencia significativa entre los ingresos declarados y los que correspondían a la empresa conforme a los citados *studi di settore*.

Los sucesivos recursos llevaron al caso hasta la Corte Suprema que rechazó el recurso interpuesto por la Administración tributaria italiana al estimar que no había habido la audiencia necesaria para legitimar el empleo de esta herramienta. En concreto, la Corte señalaba que la aplicación de los *studi di*

"Il nuovo accertamento tributario fra teoria e processo", Salerno, 20-21 Mayo 1994, en *Riv. Dir. Trib.* 1995, I, p. 17; FAZZINI E., *L'accertamento per presunzioni: dai coefficienti agli Studi di settore*, en *Rass. Trib.* 1996, p. 309.

⁶ Véase L. R. CORRADO, *Accertamenti standardizzati e motivazione dell'avviso di accertamento: l'atto è illegittimo in difetto di una adeguata replica alle deduzioni fornite dal contribuente in sede di contraddittorio endoprocedimentale*, en *Dir. Prat. Trib.*, 6/2008, p. 1078.

⁷ Véase la Guía de los *Studi di settore*, disponible en la web www.agenziaentrate.gov.it, en la que se indica que: (traducción propia) "La invitación a responder deberá incluir los elementos pertinentes para la liquidación, con el fin de permitir que los contribuyentes puedan presentar las evidencias y argumentos necesarios. Los argumentos presentados por el contribuyente serán examinados cuidadosamente por la Administración que deberá detallar el rechazo o la admisión de los mismos".

settore exige un debate previo con el contribuyente⁸. Este debate es el medio para adaptar las estimaciones estadísticas de la herramientas a la realidad económica y financiera del mismo.

De este modo, la Administración tributaria cuando aplique los *studi di settore* deberá:

- 1) Abrir un debate con el contribuyente sobre las discrepancias entre su autoliquidación y los datos recopilados por las autoridades contenidos en los *studi di settore*.
- 2) Realizar liquidaciones caso por caso.
- 3) Ofrecer argumentos en la liquidación final explicando por qué los argumentos del contribuyente son rechazados.

A la luz de todo ello, podemos asegurar que la ausencia de debate en la aplicación de esta herramienta estadística determina la ilegitimidad de la liquidación tributaria de la Administración conforme a los artículos 3, 24 y 53 de la Constitución italiana. Más concretamente, el art. 24 representa el más general y completo instrumento de protección del derecho a la defensa, dado que puede ser también aplicado en el ámbito tributario.

En consecuencia, aquellas actuaciones de la Administración que no permitan al contribuyente ejercer su derecho de defensa frente a la misma incumplirían los preceptos constitucionales. Asimismo, estas disposiciones también garantizan la eficacia del principio de capacidad económica al asegurar que las liquidaciones de la Administración están basadas en la situación real del contribuyente y no en meras presunciones.

3. Sentencia no. 15186 de 18 de junio de 2013

Más recientemente la Corte de Casación volvió a conocer de un caso similar en su Sentencia nº 15186 de 18 de junio de 2013. En esta sentencia la Corte Suprema admite la necesidad de que la Administración abra un proceso contradictorio siempre que estime conveniente la aplicación de los

⁸ CORRADO L. R., *Il contraddittorio endoprocedimentale quale garanzia di attendibilità dell'accertamento fondato sugli studi di settore*, en *Dir. Prat. Trib.* 2/2007, p. 311.

studi di settore; de no ser así, la liquidación tributaria sería inválida. Citando jurisprudencia anterior la sentencia reza⁹:

"El procedimiento estándar para la realización de liquidaciones tributarias mediante la aplicación de los studi di settore se basa en meras presunciones refutables. Aunque exista una clara discrepancia entre la renta declarada y estos estudios, ello no implica que estos se acepten automáticamente. La confiabilidad de dicho procedimiento depende de que exista un debate abierto con el contribuyente. En caso de que no sea así, el procedimiento será nulo. Durante dicho debate, el contribuyente tiene que demostrar, sin límites en los medios de prueba, que se cumplen los requisitos para excluir el empleo de los studi di settore a su situación concreta, o bien que su situación económica real es diferente de la que dichas estadísticas estiman. Por el contrario, la liquidación realizada sobre la base de estos parámetros deberá contener la suficiente evidencia que sustente la aplicación de estos estándar y un claro razonamiento de por qué se rechazan los argumentos del contribuyente".

Sin embargo, el resultado del debate no afecta a la posibilidad de presentar un recurso contra la liquidación. En efecto, los tribunales pueden evaluar libremente en la fase judicial tanto la aplicación de los studi por la Administración tributaria como los contraargumentos ofrecidos por el contribuyente.

En este sentido el contribuyente no está sujeto a límites pudiendo refutar las presunciones aunque no interviniera en la audiencia durante el procedimiento de liquidación. En tal caso, deberá aceptar las consecuencias de no comparecer a dicha audiencia durante el procedimiento de liquidación, ya que la Administración tributaria puede aplicar las estimaciones de los studi di settore alegando la imposibilidad de continuar un debate abierto con el contribuyente dado que este no ha respondido a la invitación para comparecer"¹⁰.

⁹ Corte de Casación, Sentencia no. 26635 de 18 de diciembre de 2009 disponible en DeJure. Traducción propia.

¹⁰ Véase en el mismo sentido: Corte de Casación, Sentencia no. 12558 de 21 de mayo de 2010; no. 13594 de 4 de junio de 2010; no. 23015 de 4 de noviembre de 2011; no. 29185 de 28 de diciembre de 2011; no. 5399 de 4 de abril de 2012; no. 22599 de 11 de diciembre de 2012, todas disponibles en DeJure.

En consecuencia, a través del reconocimiento del derecho a responder en el seno de los procedimientos tributarios, el contribuyente puede probar la existencia de hechos y datos que puedan justificar las discrepancias entre los ingresos incluidos en la autoliquidación y los resultados de la evaluación estandarizada basada en los *studi di settore*.

4. Conclusión

Por todo lo expuesto, la posibilidad de audiencia al contribuyente es el principal punto de unión entre la realidad fiscal y su representación a través de los *studi di settore*. Sólo este debate abierto permitirá al contribuyente demostrar que los parámetros empleados para realizar la estimación están equivocados, al estar basados en datos que no se corresponden con su realidad, o incluso, porque no han sido adecuadamente procesados. Los argumentos en los que el contribuyente puede basar su defensa podrían ser, por ejemplo, la demostración de un error numérico, la demostración de la falta de relación entre su actividad y aquella cuyos parámetros le han sido aplicados o la existencia de elementos singulares que hacen diferente a su actividad.

A la luz de la jurisprudencia parece que el único medio para asegurar una liquidación justa de la Administración tributaria acorde al principio de capacidad económica es garantizar la participación del contribuyente en el proceso de liquidación basada en los *studi di settore*. Todo ello, acorde al derecho a una buena administración recogido en el artículo 41 de la Carta de Niza.