

El principio de buena administración en Italia y en el Derecho europeo*

Adriano Di Pietro**

Publicado: 3 de octubre de 2023

Resumen

A good administration is placed between European principles and national limits. Article 41 of the Charter of Fundamental Rights serves as the foundation and limit of its legal effectiveness. An effectiveness that places it as an alternative to the limited, although majority, interpretation of the national application. Therefore, it allows the limit of inequality of treatment to be exceeded in the national protection of taxpayers for taxes of national jurisdiction. The nullity of acts that do not apply is the best guarantee of the national effectiveness of good administration as well as the responsibility of the tax judge in the recognition full of the principle of good administration.

Una buena administración se pone entre los principios europeos y los límites nacionales. El artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales vale como fundamento y límite de su eficacia jurídica. Una eficacia que la pone como alternativa a la interpretación limitada, aunque mayoritaria de la aplicación nacional. Por esto permite de exceder el límite de desigualdad de trato en la protección nacional de los contribuyentes por impuestos de competencia nacional. La nulidad de los actos que no la aplican se pone como la mejor garantía de la eficacia nacional de la buena administración así como en coherencia la responsabilidad del juez tributario en el reconocimiento pleno del principio de buena administración.

Keyword: Good governance; national characteristics; European principles; tax administration; tax judge.

SUMARIO: 1. Una buena administración entre los principios europeos y los límites nacionales – 2. El papel europeo de los principios que inspiran los procedimientos tributarios – 3. El artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales como fundamento y límite de la eficacia jurídica de la buena administración – 3.1 Ámbito correspondiente a la competencia fiscal europea – 3.2 La diferente eficacia del artículo 41 reconocida por la jurisprudencia fiscal nacional – 4. La eficacia de la buena administración como principio general del ordenamiento jurídico europeo como alternativa a la interpretación limitada, aunque mayoritaria, del artículo 41. 4.1 Más allá de los límites literales del artículo 41. 4.2 Eficacia general de las formas de protección que ofrece el Derecho europeo – 5. La aplicación nacional del derecho europeo a una buena administración como principio general – 5.1 La eficacia nacional del derecho a una buena administración – 5.2 Aplicación nacional y peligro de desigualdad de trato en la visión nacional – 5.3 La protección europea de los contribuyentes nacionales – 6. Protección nacional de los contribuyentes por impuestos de competencia nacional – 6.1 La buena administración como principio general – 6.2 Caracteres que califican la actividad de la Administración tributaria nacional como propios de una buena administración – 7. La mejor garantía de la eficacia nacional de la buena administración: la nulidad de los actos que no la aplican – 8. Las responsabilidades del juez tributario en el reconocimiento pleno del principio de buena administración

* Traducción por Angel Fornieles Gil, Universidad de Almería

** Accademia delle Scienze (IT); ✉ adriano.dipietro@unibo.it

1. Una buena administración entre los principios europeos y los límites nacionales

La perspectiva tradicional entiende el análisis de la buena administración dividido en una perspectiva primero nacional y después europea, de modo que a la experiencia de su aplicación en el sistema tributario nacional sigue luego, por comparación necesaria, la del sistema europeo.

Se trata de una visión tradicional que poco a poco está siendo superada por la evolución del propio sistema tributario europeo. Con el tiempo, y con la necesaria protección de los Tratados y la interpretación del Tribunal de Justicia, ha encontrado un ámbito de aplicación cada vez más amplio, afectando cada vez más a los procedimientos tributarios nacionales. En efecto, el Derecho tributario europeo regula directamente los derechos aduaneros, garantiza una armonización necesaria para los impuestos indirectos fortalecida luego por la creciente eficacia directa de las directivas europeas y refuerza la eficacia de las libertades europeas encabezando la homogeneización de los regímenes nacionales y transaccionales de imposición sobre la renta.

Sin embargo, esta acción progresiva del Derecho tributario europeo se detiene, a excepción de los derechos de aduana, en la regulación sustantiva de los impuestos armonizados. La mayor actividad normadora europea se justifica precisamente en la necesidad de evitar que la diversidad de regímenes fiscales nacionales distorsione, desde la perspectiva de la competencia, el desarrollo del mercado, cuestión que adquirió un carácter europeo de manera clara desde 1999. Además, esa misma diversidad no permitía la plena afirmación de las libertades de circulación y establecimiento. De hecho, esas mismas libertades económicas se veían alteradas por regímenes fiscales nacionales que discriminaran los ingresos transnacionales respecto a los nacionales.

El propio papel de la Administración tributaria nacional es coherente con la responsabilidad ejecutiva que le atribuye el sistema fiscal europeo. De hecho, la Administración tributaria nacional está obligada a respetar las disposiciones del ordenamiento europeo y a garantizar su primacía, incluida la obligación de realizar una interpretación coherente con las disposiciones y objetivos europeos.

Una vez garantizada, mediante una armonización fiscal sustancial, la protección de las libertades económicas para el mercado europeo, el sistema tributario europeo descuida el aspecto procedimental. Esto no solo sucede con los impuestos directos, que sólo interesan al ordenamiento jurídico europeo en lo relativo a las rentas transnacionales, sino también con los impuestos indirectos armonizados, cuyo impacto en los sistemas tributarios nacionales ha crecido con el tiempo debido a la interpretación del Tribunal de Justicia.

De este modo, los sistemas tributarios nacionales son los competentes para los procedimientos de control, liquidación y recaudación, reconocidos a los Estados por el ordenamiento jurídico europeo. Una responsabilidad nacional que sin duda contribuye a diversificar los procedimientos de aplicación de los impuestos armonizados, pero a la que también se exige que garantice la aplicación plena y segura de la normativa armonizada, en la que se sigue afirmando la primacía del Derecho europeo.

2. El papel europeo de los principios que inspiran los procedimientos tributarios

El hecho de que los principios por los que los Estados nacionales se rigen en la aplicación y recaudación de los impuestos no distingan entre armonizados y nacionales resulta, sin embargo, una cuestión cada vez más compleja. De hecho, los principios que inspiran la aplicación, liquidación y recaudación de los impuestos, nacidos como nacionales en el reparto de competencias entre el sistema europeo y los sistemas nacionales, deben contrastarse cada vez más con los principios que el sistema europeo va reconociendo progresivamente. En particular, con los afirmados en la Carta de los Derechos Fundamentales, que enriquecen así por primera vez las relaciones entre los Estados

y la Unión para el ejercicio de las funciones de las Administraciones tributarias nacionales, a pesar de que éstas siguen siendo competencia específica de los Estados nacionales.

Ciertamente, el de la buena administración es un principio significativo en estas relaciones renovadas entre sistemas. Se reconoce expresamente en el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales con una disposición que, precisamente bajo el nombre de buena administración, establece que “Toda persona tiene derecho a que las instituciones y órganos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable”; y en el párr. 2 que “Este derecho incluye, en particular: a) el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que le afecte desfavorablemente; b) el derecho de toda persona a acceder al expediente que le afecte [...]; c) la obligación que incumbe a la administración de motivar sus decisiones”.

Así, el principio de buena administración, como otros afirmados y reconocidos en la Carta de los Derechos Fundamentales, encuentra también en el ordenamiento jurídico europeo, del que la Carta forma ya parte plenamente, la fuerza que la primacía europea le atribuye, pero también los límites de aplicación que la misma interpretación asentada por el Tribunal de Justicia de las Unión Europea le reconoce conscientemente.

3. El artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales como fundamento y límite de la eficacia jurídica de la buena administración

3.1. Ámbito correspondiente a la competencia fiscal europea

La fuerza de la buena administración deriva de la primacía del ordenamiento europeo, pero con los límites de su alcance. Así, la buena administración encuentra una aplicación clara en el caso de los impuestos cuya regulación deriva de normas o modelos europeos. A diferencia, sin embargo, de las normas europeas tradicionales que afectan a la regulación sustantiva de los tributos armonizados, el principio de buena administración encuentra su eficacia, como principio, precisamente en los procedimientos de aplicación de los tributos, que siguen constituyendo una competencia específica de los Estados nacionales. Un impacto fiscal, este igualado, por tanto, al nivel de las competencias europeas, a sabiendas de que estas suponen, en la práctica, la mitad de las disposiciones tributarias nacionales.

Frente a esta amplia eficacia fiscal sustantiva, aparece una debilidad desde el punto de vista europeo, ya que la buena administración se ve limitada en el caso de los impuestos directos, para los que los Tratados europeos no se reconocen competentes, al contrario de lo que sucede en los derechos aduaneros y los impuestos indirectos. Una debilidad que deriva precisamente del fundamento mismo de la fuerza aplicativa de la buena administración, a saber, el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales que, según la jurisprudencia europea dominante, está destinado a producir efectos únicamente respecto de las instituciones europeas y no en los ordenamientos jurídicos nacionales. Un resultado basado en una interpretación literal del artículo 41 que no se dirige a los Estados miembros, sino sólo a las instituciones, órganos y organismos de la Unión. (Sentencia UBS Europe, de 13 de septiembre de 2018).

3.2. La diferente eficacia del artículo 41 reconocida por la jurisprudencia fiscal nacional

La jurisprudencia nacional se encuentra dividida respecto al papel que debe atribuirse a la interpretación europea mayoritaria del art. 41.

3.2.1. La conformidad de la Corte de Casación y del Tribunal Constitucional con la “interpretación europea” mayoritaria

Así, pese a la variedad de temas a los que puede afectar, la Corte de Casación y el Tribunal Constitucional confirman la orientación expresada por la jurisprudencia europea mayoritaria en la que se limita la aplicación de la buena administración a los sectores tributarios de competencia europea, como convicción manifiesta y justificada de los efectos de la primacía del ordenamiento europeo. Esto se confirma inmediatamente con la exclusión de la fiscalidad directa, considerada corolario natural del reparto de competencias fiscales entre la Unión Europea y los Estados nacionales que el propio sistema prevé.

Por lo tanto, a pesar de esa diferencia de competencias, se puede apreciar bien la uniformidad argumentativa de la Corte de Casación y del Tribunal Constitucional. La Corte de Casación ha sostenido expresamente que la falta de activación del contradictorio previsto en el artículo 41 de la Carta constituye una violación tan grave que conlleva la nulidad de la inscripción hipotecaria por vulneración del derecho a participar en el procedimiento, garantizado asimismo por los artículos 41, 47 y 48 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

Por otra parte, el Tribunal Constitucional no ha dejado de manifestar que, en materia de impuestos armonizados, la obligación de la Administración tributaria de oír previamente al destinatario del acto de gravamen encuentra su fundamento jurídico en el principio general dictado por el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, proclamada en Niza el 7 de diciembre de 2000 y adoptada en Estrasburgo el 12 de diciembre de 2007.

3.2.2. La búsqueda de una eficacia general sobre cuestiones de fondo y los fines reales de la Carta de los Derechos Fundamentales en la jurisprudencia nacional

La eficacia general del artículo 41, que la jurisprudencia italiana sobre cuestiones de fondo ha mostrado querer defender, a diferencia de la Corte de Casación, bien podría apoyarse en una interpretación sistemática que reafirmara los fines del Tratado.

Sin embargo, sería arbitrario deducir de ello la voluntad de excluir el funcionamiento del derecho a una buena administración (pero también del derecho de acceso a los documentos) en las relaciones entre los ciudadanos y las instituciones nacionales. Sería cuando menos contradictorio interpretar las disposiciones de una Carta destinadas a ampliar y reforzar las protecciones en el sentido contrario de restringirlas y limitarlas. Por otra parte, basta leer las Explicaciones anexas a la Carta para darse cuenta de que ésta consiste en gran parte en la codificación de principios generales ya afirmados por el Tribunal de Justicia como parte integrante y cualificadora del ordenamiento europeo y, como tal, operador (independientemente de la Carta) en todos los ámbitos de aplicación del Derecho europeo, incluido el Derecho nacional.

Por lo que se refiere, en particular, al artículo 41 de la Carta, se afirma en las Explicaciones que “se basa en la existencia de la Unión como una comunidad de Derecho”, lo que es especialmente pertinente en relación con el artículo 6, apartado 1, párrafo 3º, del TUE, según el cual “Los derechos, libertades y principios de la Carta se interpretarán [...] teniendo debidamente en cuenta las explicaciones a que se hace referencia en la Carta, que indican las fuentes de dichas disposiciones”. Se determina así una situación de “coexistencia” entre la Carta y los principios generales. Una coexistencia en la que, dentro del ámbito de aplicación de la Carta, se aplican las disposiciones contenidas en ella y los principios generales subyacentes pueden servir de parámetros para su interpretación.

3.2.3. La garantía del derecho a una buena administración

El apartado 2 del citado artículo 41 establece que este derecho a una buena administración implica, en particular, el derecho de toda persona a ser oída antes de que se adopte contra ella una medida individual perjudicial, el derecho de toda persona a acceder al expediente que le afecte, respetando los intereses legítimos de confidencialidad y secreto profesional, y la obligación de la Administración

de motivar sus decisiones. Debe señalarse que, como se desprende de su propio tenor literal, esta disposición es de “aplicación general”.

Esta interpretación ha sido confirmada por el propio Tribunal de Justicia con decisiones que, sin embargo, siguen siendo minoritarias respecto a la interpretación literal predominante del artículo 41. Por tanto, según el Tribunal de Justicia, el derecho a una buena administración implica, en particular, el derecho de toda persona a ser oída antes de que se adopte contra ella una medida individual perjudicial, el derecho de toda persona a acceder al expediente que le afecte, respetando los intereses legítimos de confidencialidad y secreto profesional, y la obligación de que la Administración adopte de manera motivada sus propias decisiones.

En este caso, es significativa la conclusión adoptada por el propio Tribunal de Justicia, que considera que, como se desprende de su propio tenor literal, dicha disposición es de “aplicación general”.

4. La eficacia de la buena administración como principio general del ordenamiento jurídico europeo como alternativa a la interpretación limitada, aunque mayoritaria, del artículo 41

4.1. Más allá de los límites literales del artículo 41

Más allá de los límites interpretativos y aplicativos del artículo 41 de la Carta, la buena administración podría considerarse más bien como el corolario de un principio general del ordenamiento europeo.

Existe una vertiente interpretativa que afirma que el derecho a una buena administración constituye en sí mismo un principio general del Derecho de la Unión Europea, como tal directamente operativo en el Derecho nacional de los Estados miembros, con independencia del artículo 41 de la Carta (en todo caso, considerado explícita o implícitamente inaplicable).

De hecho, la buena administración encontraría aplicación en el Derecho nacional de los Estados miembros no en virtud del artículo 41, sino precisamente en virtud de sus respectivos principios generales.

De este modo, el derecho a una buena administración, en la medida en que refleja un principio general del Derecho de la Unión, comporta exigencias que los Estados miembros están obligados a respetar cuando aplican el Derecho de la Unión (véase, por analogía, la sentencia de 8 de mayo de 2014, N., C-604/12, ... apartados 49 y 50).

Tal interpretación debería conseguir liberar a la buena administración de los límites basados en la interpretación literal dentro de los cuales la jurisprudencia dominante de la Unión ha intentado confinarla. De este modo, podría liberarse de los límites interpretativos a los que se sometería si se quisiera mantener la distinción entre la Carta y los principios generales. Un resultado basado en la aplicación directa de los principios generales, siempre y cuando contengan preceptos suficientemente claros. Claridad ciertamente predicable para la buena administración en la medida en que exige que los asuntos administrativos se traten con imparcialidad, equidad y en un plazo razonable.

4.2. Eficacia general de las formas de protección que ofrece el Derecho europeo

Hay una vía interpretativa innovadora que, abandonando los límites legales fijados por el art. 41, se ve posibilitada por el artículo 6 del Tratado de la Unión Europea, que, tras establecer en su apartado 1 que “La Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea..., que tendrán el mismo valor jurídico que los Tratados”, dispone en su apartado 3 que “Los derechos fundamentales que garantiza el Convenio

Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y que son fruto de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros formarán parte del Derecho de la Unión como principios generales”.

De este modo, el marco en el que podría encuadrarse la buena administración sería más complejo. Estaría garantizado por la prevalencia sobre la Carta de Niza de las formas de protección más amplias que ofrece el Derecho europeo. En virtud de esta prevalencia, pues, el artículo 41 de la Carta, en la medida en que limita su ámbito de aplicación únicamente a “las instituciones, órganos y organismos de la Unión”, no puede interpretarse en el sentido de que limita la aplicación a las Administraciones estatales de preceptos específicos relativos a la buena administración, como principios generales del Derecho europeo.

Por consiguiente, cabría concluir que la regla de la buena administración, con todas sus consecuencias, vincula la actuación de la Administración tributaria italiana. Pero no en virtud del artículo 41 de la Carta, sino en virtud del artículo 6, apartado 3, del TUE y del principio general correlativo desarrollado por el Tribunal de Justicia de la UE.

5. La aplicación nacional del derecho europeo a una buena administración como principio general

5.1. La eficacia nacional del derecho a una buena administración

Con un efecto tan amplio de la buena administración también en los ordenamientos jurídicos nacionales entonces se entendería, y entonces se justificaría, que la buena administración es un principio aplicable a los tributos que el ordenamiento jurídico reserva a la competencia europea, sola o compartida con los ordenamientos jurídicos nacionales, y, por supuesto, a su respectiva aplicación nacional.

Sin embargo, esto, precisamente por las características del principio, tendría efectos no para las cuestiones sustantivas, a las que el principio permanece ajeno, sino precisamente para las cuestiones procesales, que se suponen ajenas a la competencia europea.

Así, la regulación nacional del control, la liquidación y la recaudación están destinadas a plegarse a la primacía del Derecho europeo precisamente cuando ésta se afirma en el principio de buena administración, una vez que ha sido posible por vía interpretativa garantizarle un efecto ejecutivo respecto de la regulación de los impuestos armonizados.

5.2. Aplicación nacional y peligro de desigualdad de trato en la visión nacional

Sin embargo, a pesar de los intentos de interpretación, no parece poder superarse la desigualdad de trato entre los ámbitos de competencia europea y el de los impuestos directos ni siquiera mediante la aplicación de principios.

Una posibilidad, sin embargo, aceptada a nivel europeo a la que el ordenamiento jurídico italiano no puede oponerse recurriendo una vez más a la eficacia de sus propias disposiciones.

Tal es la previsión expresada en el artículo 1 de la Ley 241/1990 de procedimiento administrativo (la ley italiana general del procedimiento administrativo), modificada en 2005, donde, refiriéndose a la generalidad de los procedimientos administrativos, establece que “La actividad administrativa persigue los fines determinados por las leyes y se rige ... por los principios del Derecho comunitario”.

Una vez más, sin embargo, la doctrina del Tribunal de Justicia no ayuda. Este último excluyó que el artículo 1 de la Ley nº 241/1990 produjera el efecto extensivo descrito (aplicación de los principios europeos a materias ajenas). Por tanto, se declaró incompetente para resolver las cuestiones inter-

pretativas que le habían sido sometidas, en una sentencia cuya parte dispositiva y fundamentos fueron confirmados en la posterior sentencia Romeo de 7 de noviembre de 2013.

De ello se deduce que, en el estado actual de las cosas, la tesis doctrinal que ve en el artículo 1 de la Ley 241/1990 la clave de bóveda para evitar desigualdades injustificadas en materia procesal entre los tributos europeos y los no europeos (con la extensión a estos últimos de los principios válidos para los primeros), encuentra, por un lado, un significativo silencio por parte de la Sección Conjunta del Tribunal de Casación italiano y, por otro, una negación expresa (reiterada en tres ocasiones) por parte del Tribunal de Justicia de la UE. Así pues, la disparidad de trato entre impuesto e impuesto, y entre contribuyente y contribuyente, ante situaciones que normalmente son totalmente comparables, sigue sin resolverse.

5.3. La protección europea de los contribuyentes nacionales

Para garantizar la aplicación de la buena administración como principio general del ordenamiento jurídico europeo, los contribuyentes nacionales podrán emprender acciones legales ante los tribunales nacionales competentes y, en el caso italiano, ante los tribunales tributarios.

Una iniciativa procesal coherente con la primacía del Derecho europeo y el papel europeo asignado a los tribunales nacionales. De hecho, la protección europea de la buena administración en caso de vulneración por las normas procesales nacionales es igual a la establecida para las normas europeas de aplicación directa. Se sigue encomendando el papel fundamental a un tribunal nacional al que los contribuyentes nacionales deberán dirigirse con una iniciativa procesal. Y ello, precisamente, en relación con aquellos actos de liquidación y recaudación de la Administración tributaria nacional de los que consideren que vulneran el principio de buena administración como principio general del Derecho europeo.

En ese caso, será el grado de duda en cuanto a la incompatibilidad real de la norma procesal nacional lo que guiará entonces las decisiones de los tribunales fiscales nacionales. Si consideran que la incompatibilidad es evidente, se verán obligados a inaplicar la norma nacional contraria al principio de buena administración. Si, por el contrario, los jueces nacionales manifiestan dudas precisamente sobre el grado de incompatibilidad de la norma nacional con la buena administración, suspenderán el procedimiento y remitirán los expedientes al Tribunal de Justicia. En efecto, corresponderá a este último, como garante de la interpretación europea relativa en este caso a la buena administración, comprobar a continuación la incompatibilidad de la disposición procesal nacional con el principio de buena administración reconocido por el Derecho europeo.

6. Protección nacional de los contribuyentes por impuestos de competencia nacional

La protección de los contribuyentes sigue siendo, en cambio, nacional para las infracciones relativas a los procedimientos de liquidación y recaudación de los impuestos directos. Por lo tanto, sin la primacía del derecho europeo, el procedimiento administrativo y judicial continuará como para otras violaciones del derecho nacional.

6.1. La buena administración como principio general

La buena administración, en cambio, evocada y afirmada por el artículo 41 de la Carta de Niza, no se refleja literalmente en el Estatuto nacional del contribuyente. El artículo 10 del Estatuto ha preferido destacar explícitamente las características de equidad y buena fe como inspiradoras naturales de la actividad administrativa nacional, sin evocar un principio general que las incluya.

Sin embargo, es difícil aceptar que la diferencia literal por sí sola pueda producir una brecha entre los principios tan autoritariamente afirmados en la Carta Europea y el Estatuto nacional.

Ciertamente el de buena administración sirve para inspirar, en la previsión del mismo artículo 41 de la Carta de Niza, una serie de garantías para el contribuyente que incluyen el derecho a ser tratado imparcial e injustamente y en un plazo razonable, el derecho a ser oído antes de que se dicte una medida que le perjudique, así como la obligación de motivar los actos de la Administración. Son características que distinguen a una buena de una mala Administración. Son reconocimientos normativos evidentes, pero precisamente por su heterogeneidad no pueden contribuir a una definición exhaustiva de la buena administración. Se caracterizan, en consecuencia, por una función común, la de velar por que la labor de la Administración pública, y en concreto de la Administración tributaria, pueda garantizar siempre el interés público que la inspira. La calidad de la intervención de la Administración pública se mide, por tanto, por ésta, sea cual sea el ámbito, por su interpretación y aplicación, y con la variedad de caracteres que se le reconozcan. Así, la buena administración, además de la motivación y la contradicción, explícitamente reconocidas, se enriquece con características generales como la corrección, la confianza, la certeza y la imparcialidad. A ellas bien podrían añadirse la equidad y la buena fe que menciona el Estatuto nacional del contribuyente. En particular, la buena fe bien podría asumir el papel integrador de toda el sistema de fuentes, de todo orden de producción codificada del Derecho, constitucional, legislativo, reglamentario y ahora también “comunitario”, que tradicionalmente se le atribuye.

Un papel central, por tanto, el de los principios, que, para ser eficaces, no pueden confiarse a la mera enunciación. Por el contrario, requiere un compromiso de interpretación que sirva para definirlos y no sólo para identificarlos. Sin este compromiso, correspondería a las interpretaciones judiciales desempeñar esta función. Sin embargo, esto daría lugar a una variedad de soluciones interpretativas, con el peligro de provocar una falta de seguridad jurídica generalizada.

La doctrina y la jurisprudencia nacionales han contribuido ciertamente a enriquecer y matizar las características que deben inspirar la actividad de la Administración tributaria en su variada y diversificada gama de sectores de intervención.

6.2. Caracteres que califican la actividad de la Administración tributaria nacional como propios de una buena administración

Así, la doctrina y jurisprudencia han logrado definir una serie de características, aunque no homogéneamente, que, por un lado, definen la actividad de la Administración tributaria, sin dejar de respetar los procedimientos de gestión y recaudación previstos en la ley, y, por otro, dotan a los jueces tributarios de razones y funciones para la correcta interpretación de las normas tributarias. Es decir, lo que la jurisprudencia nacional sigue reconociendo como prerrogativa originaria de la Administración en el sistema nacional de respeto a la buena administración.

Un camino nada fácil, influido en gran medida por la definición general de las relaciones con la Administración pública nacional y la preocupación por salvaguardar esa primacía del aseguramiento de la recaudación que siempre ha inspirado la labor de la Administración tributaria.

Así, a lo largo del tiempo, la buena administración se ha ido enriqueciendo progresivamente con las características que ofrece la propia evolución de las relaciones entre los ciudadanos y la Administración pública.

6.2.1. Imparcialidad

Ciertamente, la imparcialidad se ha establecido como una característica definitoria de la Administración tributaria como una consecuencia directa del carácter de la actividad administrativa tal y como se define en términos generales por el Texto Único.

La imparcialidad era una connotación destinada a garantizar que la aplicación correcta y legítima de las normas tributarias y de su comprobación se basara, a su vez, en la interpretación objetiva de las normas tributarias y de comprobación y no estuviera, en cambio, destinada a garantizar la primacía del interés financiero público.

6.2.2. La confianza legítima

Por su parte, la confianza legítima salvaguarda las elecciones de los contribuyentes que son conformes con las interpretaciones o aplicaciones de las autoridades tributarias nacionales cuando estas deciden modificarlas posteriormente, cualesquiera que fueran los motivos. En el propio Estatuto del Contribuyente, la solución italiana es explícita y articulada. No se cuestionan las consecuencias respecto al pago del tributo, pero se elimina la posibilidad de sancionar que, formalmente, se habría justificado por la diferencia entre las opciones tributarias del contribuyente y las admitidas por la posterior interpretación de la Administración tributaria. En este caso, la confianza se considera legítima precisamente porque los contribuyentes confían en la continuidad de las interpretaciones y en la conducta cualificada de la Administración tributaria. Los contribuyentes, así, pudieron depositar su confianza en una actitud de la Administración que podía considerarse expresión de una línea de conducta consolidada de la autoridad tributaria. Por tales elecciones, precisamente porque deben ser irreprochables, el contribuyente no debe ser considerado responsable hasta el punto de verse expuesto al pago de impuestos y sanciones. En cambio, las opciones del Estatuto del Contribuyente no reconocen plenamente esta protección del contribuyente. La limitan, de hecho, a los efectos sancionadores, dejando inalterada la responsabilidad como contribuyente como consecuencia del cambio de interpretación administrativa.

6.2.3. Seguridad jurídica

La aplicación del sistema tributario, al igual que la de otros sectores del ordenamiento jurídico, también debe inspirarse en la certidumbre. Una salvaguarda necesaria pero aún con su eficacia jurídica limitada a la interpretación que el Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional le han atribuido, reconociéndola en la interpretación de las normas y, sólo indirectamente, en su aplicación. En consecuencia, será de nuevo el tribunal nacional el que utilice este criterio con una evidente preferencia por las cuestiones de derecho y no por las de hecho. Por consiguiente, la seguridad resultante servirá para dar continuidad y estabilidad a los efectos de las normas tributarias, ya sean de regulación sustancial o procedimentales. Sin embargo, no tendrá fuerza para impedir que la Administración tributaria adopte criterios de interpretación distintos de los establecidos. Esto es así aunque los contribuyentes se hayan basado en ellas para estar seguros de cuál es la mejor solución aplicativa. En tales casos, las opciones de la Administración deben justificarse siempre, precisamente porque han garantizado previamente la seguridad de su aplicación.

6.2.4. Equidad

Este principio consagra la obligación de la Administración tributaria de no dificultar, o imposibilitar, el ejercicio de los derechos del contribuyente. Responsabilidad administrativa general que abarca todas las funciones que debe desempeñar la Administración tributaria: desde la investigación, pasando por la comprobación, hasta la recaudación. A esta responsabilidad de la Administración tributaria corresponde una amplia protección de los contribuyentes, como la que se refiere a las formas y métodos de aplicación de las normas. Así, la equidad puede declinarse en toda la variedad de actuaciones de aplicación de los tributos de la Administración tributaria. Una eficacia que, a falta de criterios generales tanto en las normas del sistema tributario como en el Estatuto, no será fácil de hacer valer por los contribuyentes y, sobre todo, de apreciar en términos objetivos por los jueces. Es precisamente esta carencia la que acaba, también en este caso, remitiendo a los jueces para una valoración, un juicio sobre la aplicabilidad de la equidad a las opciones en la actuación de la Administración tributaria. El riesgo es que, precisamente utilizando los criterios interpretativos que la jurisprudencia reconoce para la correcta aplicación de la buena administración, los resultados puedan mostrarse diferentes debido más a diferencias de hecho que a diferencias de interpretación jurídica. Consecuencia directa de ello, precisamente por la dificultad de obtener caracteres jurídicamente definitorios y efectivamente originales como para salvaguardar con certeza una interpretación conforme.

6.2.5. El procedimiento contradictorio

El procedimiento contradictorio inspira un dinamismo en los procedimientos de investigación, comprobación y recaudación de la Administración tributaria que enriquece el reparto tradicional de roles, el existente entre una Administración garante de la plena efectividad de la aplicación y recaudación de los tributos y los contribuyentes responsables de la financiación del gasto público.

El procedimiento contradictorio, por tanto, con el paso del tiempo, con la consolidación de una visión de confrontación entre Administración y contribuyentes, propicia cada vez más un resultado común para ambos. Así, se ha consolidado, una función específica: la de ayudar a determinar una fiscalidad justa. Con tal eficacia general, el proceso contradictorio bien debería encontrar aplicación para todos los impuestos y con referencia a los diversos procedimientos que, sin embargo, se diferencian en función de los diversos objetivos de la actividad de la Administración tributaria. Sin embargo, se trata de un resultado establecido conceptualmente por la doctrina que no está reconocido explícitamente, con la amplitud y la consciencia que merece, por el conjunto del sistema tributario.

En efecto, es difícil imaginar, con la evolución que ha acompañado a las relaciones entre la Administración y los contribuyentes a lo largo del tiempo, que la confrontación sobre cuestiones de hecho y de derecho que provocan las actuaciones de la Administración, pueda seguir confiándose al ejercicio unilateral de las funciones de liquidación y recaudación, que, con el ejercicio de las diversas competencias, las distintas leyes tributarias atribuyen a la Administración. Por otra parte, los contribuyentes sólo pueden ofrecer opiniones, interpretaciones, conocimiento de elementos de hecho en la fase contradictoria cuando tienen que defenderse de los actos tributarios en los que la Administración ha formalizado su propia investigación de los hechos y su interpretación jurídica.

La voluntad dudosa del legislador tributario nacional, que puso en valor explícitamente el procedimiento contradictorio sólo para determinados procedimientos, ha impulsado, por el contrario, a la jurisprudencia tributaria a un compromiso interpretativo más amplio. Un compromiso encaminado a reconocer una aplicación del principio en un ámbito general, correspondiente a todo el sistema tributario y no sólo en el ámbito del impuesto sobre la renta, donde el legislador nacional sigue siendo exclusivamente competente.

De hecho, el procedimiento contradictorio supone una confrontación bifaz para llegar a un resultado común, que acerca las posiciones de la Administración y de los contribuyentes a la realidad fáctica y jurídica a la que luego pueda aplicarse un régimen fiscal coherente.

Por otra parte, es precisamente la buena administración, y desde luego no la buena fe y la equidad en las que se basa el Estatuto del Contribuyente, la que, como principio general, sirve para redimir al procedimiento contradictorio de la precaria responsabilidad de presidir la correcta aplicación de sólo determinadas fases de la liquidación tan formalmente como parece haberlo querido el legislador tributario. En nombre de la buena administración, por tanto, el procedimiento contradictorio podría adoptar el carácter general que la normativa tributaria nacional, al menos formalmente, no deseaba atribuirle.

6.2.6. La motivación de los actos

Con el necesario respeto a la motivación de los actos, la buena administración se afirma entonces como garantía de la legitimidad de los actos tributarios. Un resultado que es tanto más eficaz cuando se justifica como un elemento definitorio de los actos de la Administración según lo dispuesto en el Estatuto del contribuyente. Esta formulación concreta es precisa y articulada y coherente con la restricción general impuesta a los actos administrativos por la ley general 241/90 y, *a fortiori*, por la Carta de Niza.

La motivación adquiere así un valor propio con respecto a los demás rasgos que caracterizan la liquidación y recaudación del impuesto sobre la renta. Se trata de un carácter coherente con la función que, a lo largo del tiempo, ha asumido la motivación de los actos de gravamen y que la

jurisprudencia ha seguido reconociendo, convirtiéndola en el instrumento esencial para garantizar el derecho de defensa del contribuyente.

Así, en efecto, la motivación adquiere un carácter general, convirtiéndose en expresión de principios de cooperación y buena fe. Se trata de una oportunidad para poner en valor plenamente la buena administración cuando, precisamente, la obligación de justificación se convierte en su consecuencia. Un resultado, éste, que justifica, pues, la importancia de la falta de motivación, si bien en las diferentes consideraciones que la jurisprudencia, a lo largo del tiempo, ha ido adoptando. De hecho, la falta de motivación se presenta como un vicio que afecta precisamente a la validez del acto y, por tanto, conduce a la nulidad de los actos tributarios que bien puede hacerse valer ante el juez tributario.

7. La mejor garantía de la eficacia nacional de la buena administración: la nulidad de los actos que no la aplican

La eficacia general de los principios que inspiran los procedimientos de liquidación y recaudación en el impuesto sobre la renta, pero con validez general para todo el sistema tributario, debería conllevar, en consecuencia, una forma igualmente general de protección para los contribuyentes. En efecto, su eficacia, reconocida como corolario del principio más general de buena administración, debe a su vez estar garantizada por la plena tutela ante los tribunales tributarios, esto es, el llamado entonces a juzgar la validez de los actos dictados en violación de los principios de buena administración que inspiran las actividades de imposición y recaudación. La solución que ofrecen las normas específicas que en el sistema tributario nacional regulan la aplicación de elementos propios de la actividad administrativa a fases concretas del procedimiento o exigen la motivación de actos concretos de liquidación o recaudación es naturalmente más fácil. Corresponde a la aplicación correcta de las disposiciones que regulan la nulidad, aunque no son siempre generales.

Más difícil, en cambio, es la aplicación del mismo resultado a las demás características generales de buena administración que, como hemos visto, siguen afectando a la liquidación y recaudación de los impuestos nacionales. Sin embargo, no están regulados expresamente ni se benefician de la misma protección expresa.

Un problema aparentemente interpretativo pero que, a falta de una disposición explícita sobre la nulidad, se convierte en sistémico.

De hecho, la nulidad se convierte en el corolario de la plena eficacia del principio de buena administración. Es precisamente la eficacia lo que permite reconocer y aplicar el principio, pero garantiza su plena aplicabilidad. Lo que al afectar a la validez de los actos confía entonces a los jueces el juicio relativo también la correspondiente anulabilidad.

En última instancia, la plena aplicabilidad del principio de buena administración y de las características que han sido examinadas y reconocidas por la propia jurisprudencia, incluida la nacional y no sólo la europea, se basa en su eficacia.

Una alta responsabilidad, frente a una interpretación constitucional nacional que tiende a devaluar el peso y la eficacia de las características de la buena administración, considerándolas criterios de interpretación de las normas nacionales.

Es una responsabilidad del intérprete coherente con la puesta en valor del principio de buena administración y de sus características. En efecto, si prevaleciera la interpretación tradicional, que confía únicamente a su previsión normativa explícita la posibilidad de determinar la anulación, se acabaría atribuyendo al principio de buena administración un carácter simbólico. Sería una mera afirmación que no tendría consecuencias prácticas. La revisión posterior de los actos adoptados por procedimientos no conformes con la buena administración también sería jurídicamente ineficaz.

Para alcanzar este resultado, habría que reconocer un valor general al principio de buena administración y a las características que lo definen. Valor que permita garantizar el cumplimiento de la buena administración y la capacidad de afectar indirectamente a la validez de los actos de la Administración tributaria. En esencia, correspondería a la Administración primero y, sobre todo, después a los tribunales, interpretar la buena administración en la práctica como principio inspirador del sistema tributario, tal y como, entre otras cosas, han pretendido la Carta de Niza y su interpretación. La tarea de los jueces, por tanto, consistiría no sólo en realzar los rasgos definitorios de la buena administración, sino también en interpretar los procedimientos llevados a cabo por la Administración tributaria en razón de este principio de buena administración.

Esta última conservaría así su primacía con la eficacia de una interpretación inspirada en ella.

8. Las responsabilidades del juez tributario en el reconocimiento pleno del principio de buena administración

El juez tributario tiene, por tanto, una doble responsabilidad en el ejercicio de su actividad jurisdiccional. La primera, la de interpretar, a la luz de una buena administración, las normas que, en el caso concreto sobre el que debe pronunciarse el tribunal, la Administración tributaria ha considerado aplicables para fundamentar sus medidas de liquidación y recaudación. La segunda, en consecuencia, ordenar la anulación de los actos que la Administración tributaria haya dictado y que el juez haya considerado contrarios al principio de buena administración.

Se trata de una gran responsabilidad para los tribunales tributarios nacionales, que tradicionalmente debían interpretar las distintas disposiciones del sistema tributario nacional en función de sus propias características. Sin embargo, en el caso de la buena administración, el órgano jurisdiccional nacional debe garantizar en primer lugar una interpretación coherente del principio general de buena administración. Luego debe verificar su correcta aplicación a los procedimientos adoptados por la Administración al dictar el acto de imposición o recaudación que el contribuyente ha decidido impugnar.

Una alta responsabilidad porque no es fácil interpretar y aplicar un principio con diversos matices y sobre el que continuamente se profundiza, cuando, por el contrario, la Administración tributaria interpreta y aplica las normas tributarias a partir de sus propias características definitorias y en las que se basa su eficacia.

Se trata de una gran responsabilidad, ya que sigue correspondiendo al juez tributario garantizar la plena eficacia de la interpretación y la efectividad de una buena administración. Por lo tanto, el juez está obligado, en primer lugar, a afirmar la primacía de este principio sobre la interpretación de las normas que rigen las actividades de investigación, comprobación y recaudación y, a continuación, como consecuencia de ello, a decidir sobre la anulación del acto administrativo. Se trata de una decisión que el juez tributario nacional debe adoptar no sobre la base de un juicio de estricta legalidad, como el que justificaría una infracción de normas tributarias. Por el contrario, debería operar sobre la base de una posible interpretación incorrecta de la buena administración en el ejercicio de las funciones de liquidación y recaudación con los consiguientes efectos sobre la validez del acto tributario.

Adriano Di Pietro – Accademia delle Scienze (IT)

✉ adriano.dipietro@unibo.it

Adriano Di Pietro es Catedrático Emérito de Derecho Financiero y Tributario (*Già Professore Ordinario*) de la Universidad de Bologna. Miembro de la *Accademia Delle Scienze dell'Istituto di Bologna*.