



UNIVERSITÀ
degli STUDI
di CATANIA

Las relaciones entre derecho tributario y derecho
administrativo:

Reflexiones a partir de la experiencia de la codificación
Latinoamericana

Prof. Antonio Guidara

AIDTL, 11 junio 2021 – 15:00hs

SUMARIO:

1. Premisa – 2. Referencia sobre codificaciones y consolidaciones en el derecho – 3. Las referencias (presentes y ausentes) al derecho administrativo: posibles explicaciones y desarrollo – 4. (sigue) y las diversas “almas” del derecho tributario – 5. Los procedimientos y los actos – 6. Algunas especificaciones: a) la participación al procedimiento – 7. (sigue): b) la invalidez de los actos – 8. Interrelaciones entre remedios (recursos) administrativos y jurisdiccionales

A watercolor illustration of a courtyard. On the left, a building with a balcony and arched windows is partially covered in ivy. A large, textured tree trunk stands in the center. To the right, a fountain with a tiered base and a large tree is visible. The scene is rendered in soft, painterly colors.

1. Premisa

El tema “*La (attuata o mancata) codificazione del diritto tributario e i rapporti con le altre branche del diritto*” de la serie de Convenios que la AIDTL (Asociación Italiana per il Diritto Tributario Latino-americano) organiza en este 2021, propone para este segundo encuentro las relaciones entre derecho tributario y derecho administrativo, luego de haber afrontado a las relaciones entre el derecho tributario y el derecho civil.

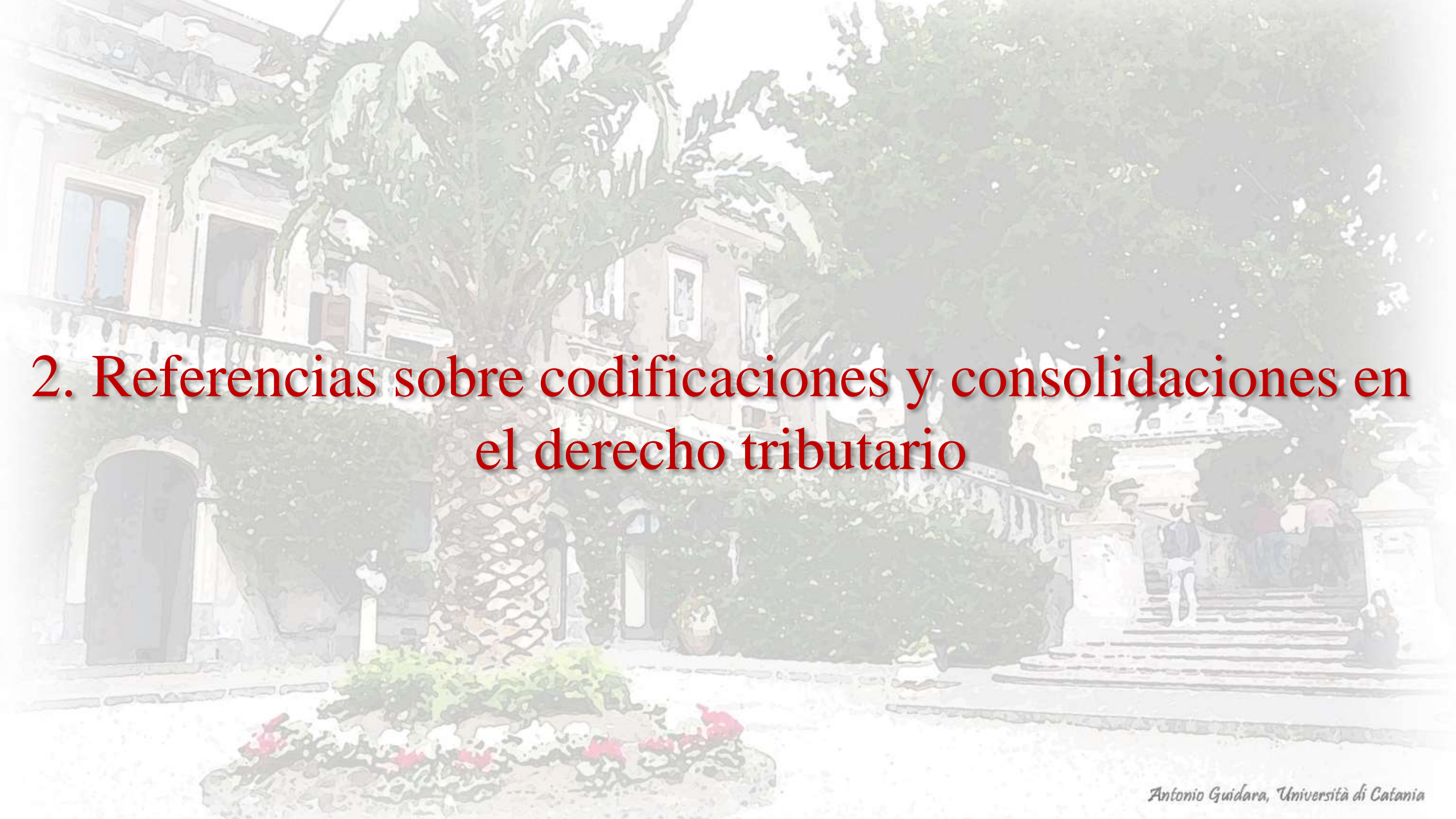
Resulta oportuno vincular mis consideraciones a ciertos puntos ya desarrollados en el encuentro precedente y a las específicas y pertinentes experiencias latinoamericanas, **con el espíritu de contribuir a una discusión mas amplia que pueda valorizar la interacción entre los diversos ordenamientos (el italiano y los latinoamericanos) que comparten génesis y principios que puede resultar proficua para la evolución de los mismos.**

A tal fin se intenta: observar las diversas “almas” del derecho tributario, de manera tal que permitan focalizar las situaciones jurídicas involucradas y hacer luz sobre las normas aplicables. Asimismo, será objetivo, focalizar algunos aspectos de los procedimientos y de los actos tributarios con las disciplinas de referencia y sus especializaciones. In fine, se entiende

4 dedicar especial atención a las interrelaciones entre remedios administrativos y jurisdiccionales

Se exponen mas bien reflexiones que son funcionales al presente Convenio, y que no pretenden indagar las aplicaciones en los diversos derechos nacionales latinoamericanos, que probablemente resulten distorsionadas por otra perspectivas y otra formación jurídica, que privilegian inevitablemente las posibles consecuencias sobre el derecho italiano.

Pero si el objetivo de la comparación es el de indagar (yo tanto soluciones como) modos de razonar, entonces se espera contribuir desde lo inmediato a una constatación acerca de la bondad de las soluciones adoptadas y/o de las direcciones que se han tomado.



2. Referencias sobre codificaciones y consolidaciones en el derecho tributario

Del Convenio precedente surgió como la exigencia de la codificación del derecho tributario ha sido ampliamente advertida en Italia, al punto que en los últimos 20 años se han realizado dos importantes iniciativas en este ámbito.

La primera es la legge 7 aprile 2003, n.80, que delegaba al Governo una reforma del sistema fiscal estatal, que debía basarse «sobre cinco impuestos ordenados en un único código», el cual debía estructurarse en una «parte general» y otra «parte especial». Como es sabido, dicho código nunca fue concretado.

Luego siguió la relevante iniciativa por parte de la doctrina, coordinada por el prof. Victor Uckmar, la cual se tradujo en un proyecto de ley delegada presentada por el CNEL (Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro) en el 2013. Allí se proponía la redacción de un código tributario que afrontase solo la parte general del derecho tributario (específicamente «para la racionalización y codificación de la actuación y determinación de los tributos; para la revisión de las sanciones administrativas y el proceso tributario»). Tampoco esta iniciativa llegó a su meta.

El hecho de que no se haya alcanzado una codificación tributaria en Italia, no significa que no se hayan sancionado “textos generales”, aún cuando generalmente se ha optado por consolidar los textos normativos existentes.

Por otra parte, otros países testimonian iniciativas de codificación exitosas. Son conocidas en Europa la *Abgabenordnung* alemana, la *Ley general tributaria* española, la portuguesa *Lei geral tributária*. Y, ya para arribar a nuestro ámbito, se recuerdan aquellas del CIAT (*Centro Interamericano de Administraciones Tributarias* - un organismo internacional que comprende a las administraciones tributarias de los estados miembros e incluso Administraciones no americanas, como la italiana) que proyectó el un *Modelo de Código Tributario* con Comentarios anexos en 1997, y luego revisado en el 2006 -con la participación de nuestro prof. Victor Uckmar, y en 2015.

No agrego mas al respecto y remito a las disertaciones de las Pfras. Maria Cecilia Fregni y Cecilia Delgado Ratto.

Un rápido análisis del *Modelo de Código Tributario* lleva a constatar fácilmente como este aborde la **parte general del derecho tributario**; *similiter, puede decirse, de los otros códigos citados.*

Ello debería hacernos reflexionar acerca de la oportunidad de proceder igualmente en Italia y probablemente explica la elección del último tentativo de codificación (de matriz doctrinaria) de limitarse a la parte general. Se agrega que el resultado dependerá de una seria voluntad política en esta dirección.

A watercolor-style illustration of a courtyard. On the left, a building with a balcony and arched windows is visible. In the center, a large, leafy tree stands prominently. To the right, a set of stone steps leads up to a building entrance, with several people walking or standing nearby. The foreground features a small garden bed with red and white flowers. The overall style is soft and artistic, with a muted color palette.

3. Las referencias (presentes y ausentes) al derecho administrativo

Un primer aspecto –en línea con la temática de nuestro encuentro- que proviene del *Modelo de Código Tributario* esta dada por el **formal reenvío del mismo al derecho administrativo**. En efecto, luego de indicar las fuentes del derecho tributario, el art. 16 señala al derecho administrativo como **«derecho supletorio»**, es decir, en defecto de normas y principios del derecho tributario, el artículo reenvía a las disposiciones administrativas y a los principios de dicha rama del derecho. Así establece: *«Se aplicarán supletoriamente otras leyes que rijan materias similares, los principios generales del derecho tributario y, en su defecto, las disposiciones administrativas y los principios del derecho administrativo y de otras ramas jurídicas que más se advengan a su naturaleza y fines»*. Esta no es una novedad del Modelo de 2015 por cuanto ya se encontraba una previsión análoga en el art.3 del *Modelo* del 1997.

Frente a la afirmación de los principios y reglas del derecho tributario resulta evidente la constatación de la insuficiencia de este para regular las diversas situaciones a las cuales se debe aplicar, con la consecuente exigencia de remitir a las previsiones de las otras ramas del derecho. Asimismo se evidencia la plena conciencia de la primaria importancia que entre estas desempeña el derecho administrativo, única rama mencionada, incluso doblemente: «las disposiciones administrativas y los principios del derecho administrativo».

En la actualidad es **pacíficamente aceptado** que una rama del derecho pueda ser integrada por reglas y principios de otras ramas. Por ende el hecho de que ello tenga recepción normativa en sí no asume particular relevancia, pero **puede explicarse en el derecho tributario, tanto para corroborar su autonomía y especificidad, como por los contenidos interdisciplinarios que el mismo presenta.** A tal fin pueden mencionarse como actuales las afirmaciones de Achille Donato Giannini, para quien *«dada la sustancial unidad del ordenamiento jurídico, resulta obvio que entre las varias ciencias entre las cuales se reparte el estudio, deben existir múltiples vínculos e interferencias. Mas especialmente el derecho tributario, que por su mismo contenido, en varios aspectos se interseca con todas las demás disciplinas jurídicas, dando origen a una multiplicidad y variedad de relaciones ...».*

¿Porqué se contempla expresamente solo el reenvío al derecho administrativo? El derecho tributario forma parte del derecho público al igual que el derecho administrativo y con este comparte múltiples principios y reglas (acción de la AT y relación entre esta y el contribuyente). No obstante, una respuesta de este tipo podría resultar insatisfactoria. En efecto, en el *Modelo de Código* se califican las relaciones entre contribuyente y AT como obligaciones y son diversas las referencias a otros institutos propios del derecho civil, sobre todo en el título II (por ej. solidaridad). Es la misma definición de *relación jurídico-tributaria*, con la cual se presenta el título II como disposición general, la que se presta a ser comprendida en base a las categorías del derecho privado. **Puede entonces comprenderse la exigencia del renvío formal al derecho**

Si luego se observan las situaciones jurídicas involucradas en la relación contribuyente-administración tributaria (AT) resaltan principalmente las potestades administrativas, a las cuales se vinculan situaciones de sujeción en cabeza del contribuyente. Pero como consecuencia de la fiscalidad de masa este último aspecto aparece gravado con una pluralidad de otras situaciones pasivas unilaterales: son numerosas las obligaciones de declaración, pago o contables que la ley establece a su cargo. También se presentan situaciones unilaterales activas, como los derechos a deducción, detracciones, intereses legítimos e incluso comprende derechos de crédito a los cuales se corresponden obligaciones en cabeza de la administración: son aquellos mas conocidos como créditos tributarios o crédito de impuesto. Es en estos términos que debe preferiblemente interpretada la definición de la *relación jurídico-tributaria* a la cual se refiere el art.19 del Modelo de Código Tributario: «*La relación jurídico tributaria es el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades que se originan por la aplicación de los tributos entre el Estado y los obligados tributarios*». No hay duda que los intereses y contenidos involucrados en tales situaciones sean públicos. Con la consecuencia que las referencias a los institutos típicos del derecho privado ya presentes en el *Modelo de Código Tributario*, allí donde será posible, deben entenderse o reinterpretarse en clave “publicista”.

Así, cuando se emplea la expresión “obligación tributaria” esta no designa una relación de débito-crédito de tipo sinalagmático, sino que aparece como el término de referencia de los demás institutos respecto a los cuales asume una importancia secundaria y termina por adquirir un significado peculiar que debe ser individualizado en las normas y en el contexto a los cuales recurre la fórmula. Esto vale para el derecho italiano donde, por ejemplo, la sucesión en las “obligaciones tributarias” del contribuyente en los términos del art.65 DPR 600/1973 se refiere a todas las “situaciones jurídicas” del contribuyente susceptibles de transferirse por sucesión. También puede decirse lo mismo para el *Modelo de Código Tributario*, del cual se evidencian las definiciones de las *obligaciones materiales y formales*, indicadas por el art.20 (el contenido de las cuales adquiere relevancia también a los fines de la misma distinción) o de aquellos institutos a los cuales dichas obligaciones se encuentran vinculadas (así, para el derecho italiano, piénsese en *los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido* del art. 31 que caen en sucesión).

En todo caso, también para comprender en sentido amplio la noción –o las nociones- de la obligación tributaria no hay duda que por fines, contenidos y disciplina, esta sea una obligación pública.

A diferencia de lo previsto por el Modelo de Código Tributario, el ordenamiento tributario italiano carece de una previsión expresa de reenvío al derecho administrativo. Esta resultaría innecesaria a la luz de cuanto he señalado antes: en efecto, se llegaría al mismo resultado. Pero tampoco existen dudas de que si existiese una remisión expresa esta facilitaría la interpretación e integración de numerosas previsiones tributarias frente a disciplinas faltantes o cambiantes, como lo son cada vez mas a menudo las reglas tributarias, y de la persistencia de los numerosos condicionamientos de las interpretaciones civilistas (y no solo) de los fenómenos tributarios; garantizando de esta forma

A watercolor-style illustration of a courtyard. In the center, a large, leafy tree stands next to a building with a balcony. To the right, a fountain with a tiered base and a central column is visible, with several people gathered around it. The foreground features a small garden bed with red and white flowers. The overall style is soft and artistic, with a muted color palette.

4. (sigue): y las diversas «almas» del derecho tributario

Una consideración aparte merecen las relaciones tributarias entre los “contribuyentes”. Deben resaltarse por difusión y particularidad aquellas normas tributarias en virtud de las cuales ciertos contribuyentes transfieren la carga del tributo a otros contribuyentes: como la típica “sustitución” de impuestos en el impuesto a las rentas (art.64 DPR 600/1973), y el crédito IVA (art.18 DPR 633/1972). También pueden mencionarse otros como los reintegros en la hipótesis de coobligados solidarios, a las garantías ofrecidas a diverso título a la administración o a las cesiones de créditos tributarios.

Se trata de relaciones entre privados, que en defecto de normas *ad hoc* se guían por las reglas del derecho privado. En efecto, no aparecen involucradas potestades administrativas y los intereses involucrados son principalmente intereses privados. Es cierto que tales intereses comprenden también intereses públicos, en la medida en la que estos son extraños a la disciplina de los tributos o resulten por esta condicionados, no obstante a tutela de dichos intereses y con diversa intensidad apreciada por parte del legislador se establecen limitaciones a la autonomía privada, en torno a la cual giran siempre este tipo de relaciones.

Para estas situaciones no cabe más que la referencia al derecho privado, dejando a salvo la preminencia de las normas tributarias eventualmente establecidas y de la composición de los intereses previstos por dichas normas. Ello demuestra no solo como el derecho tributario se interseca con las demás disciplinas jurídicas sino además como en su interior conviven más de un “alma”: la del derecho administrativo es preminente (por cuanto generalmente el derecho tributario se resuelve en la acción de la AT y sus relaciones con el contribuyente), pero esta no es la única, y en las relaciones entre los contribuyente cobra preminencia el “alma” del derecho privado.

Para arribar a dicha consecuencia no resultan especiales remisiones expresas a otras ramas del derechos, masa bien se debe tener en cuenta estas diversas almas del derecho tributario y en función de estas establecer los diversos reenvíos, a sabiendas que **un carácter distintivo del derecho tributario es la interdisciplinarietà**. Y tal vez, allí donde existan, los códigos tributarios pueden significar un paso adelante en esta dirección.

En mi criterio, es en esta dirección que se mueve el art.16 del *Modelo de Código Tributario* en la medida que, privilegiando el derecho administrativo, expresa contemporáneamente mas de un reenvío («*Se aplicarán supletoriamente otras leyes que rijan materias similares, los principios generales del derecho tributario y, en su defecto, las disposiciones administrativas y los principios del derecho administrativo y de otras ramas jurídicas que más se advengan a su naturaleza y fines*»). Otro tanto puede decirse respecto del art.7 de la *Ley general tributaria* española para quien: «*tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común*».

A watercolor illustration of a courtyard. On the left, a building with a balcony and arched windows is partially visible. A large, leafy tree stands in the center. To the right, a set of stairs leads up to a building entrance. Several figures are depicted on the stairs and in the courtyard. In the foreground, there is a small garden bed with red and white flowers.

5. Los procedimientos y los actos

La matriz pública del derecho tributario y la proximidad con el derecho administrativo en virtud de su alma “prevaleciente” –evidentes incluso en ausencia de disposiciones *ad hoc*- pueden comprenderse mejor si se observa la disciplina de la acción de la AT.

Las especificaciones se refieren al derecho italiano si bien (entendiendo) los ejemplos normativos extranjeros que se mencionan conducen a resultados análogos. Naturalmente **se procede por categorías generales y señalando exclusivamente los temas –tal vez más representativos- de los procedimientos y actos de la Administración tributaria en la medida que estos se presten a una comparación.**

Ya la misma elección del plural “procedimientos” es significativa. Puede sostenerse superada la noción del “procedimiento tributario de determinación”, tanto como de la “relación compleja de impuesto” (a la cual se recurría en el pasado para explicar la relación fisco-contribuyente) y, de consecuencia, puede considerarse su evolución desde una perspectiva constitutiva. Dicha perspectiva aborda de manera útil los nexos que vinculan los hechos imposables previstas por las normas que crean y aplican los tributos y sus respectivos efectos y no tiene correspondencia con el dato normativo, puesto que la noción de procedimiento administrativo prevista por la legge 7 agosto 1990, n.241 (precisamente la ley general sobre el procedimiento administrativo), es la del itinerario que lleva a la singular potestad administrativa a convertirse en acto. En tal sentido, se evidencian **una pluralidad de procedimientos administrativos tributarios, de los cuales puede surgir un análisis conjunto según se observen los principios y reglas de la Administración tributaria (ya prevista en el “Statuto dei diritti del contribuente”) y/o a las actividades administrativas (cognoscitiva, de determinación, de recaudación, sancionatoria) a las cuales se refieren.** En esta dirección se presenta indudablemente el *Modelo de Código Tributario*, que precisamente aborda

No obstante, este no pareciera resultar del todo satisfactorio como se esperaría: al menos como principios y reglas generales de los procedimientos administrativos tributarios. En efecto, **existe una superposición entre las nociones de los procedimientos y las funciones de la administración tributaria** (tanto que se distinguen los procedimientos de *gestión*, de *fiscalización*, de *cobro*, de *determinación* y de *aplicación de sanciones*); **falta una disciplina general de los primeros, que distinga al menos las fases de los mismos** (típicamente de la iniciativa, de la instructoria, conclusión, de la integración de la eficacia), **también en relación a eventuales peculiaridades**.

Si agrega además que **son pocas las normas de principio que se refieren a los procedimientos tributarios** (piénsese a las previsiones en tema de *acceso a las actuaciones* o de *medidas para mejor proveer*, conf. arts. 78 y 79) **entre ellos se tratan también los aspectos puntuales** (piénsese a las secciones II y III dedicadas a las *notificaciones* y *administración tributaria electrónica*) **o complementarios de la acción administrativa** (piénsese en las secciones V, VIII e IX, dedicadas a la *asistencia administrativa mutua en materia fiscal*, *colaboración en la aplicación de los tributos*, *obligaciones de colaboración* y de *información*). Lo que suple, o debería suplir, las remisiones a otros ámbitos del derecho, tales como aquellos ya presentes en las *disposiciones generales*, a «*las normas de procedimiento administrativo o jurisdiccional que más se avengan a la naturaleza y fines de esta materia generales*», a «*las normas de procedimiento administrativo o jurisdiccional que más se avengan a la naturaleza y fines de esta materia*» o al derecho en general por cuanto respecta a las pruebas. Asimismo, persisten las referencias a la *relación jurídico-tributaria* (fuente de posibles equívocos como hemos señalado y que evoca a su visión de relación compleja y recalca la postura del art. 17 de la *ley general tributaria* española), a las *obligaciones tributarias* (que incluye incluso la distinción entre *obligaciones materiales* y *formales*), da interpretar en clave pública y atribuyéndoles un valor más bien descriptivo.

Mutatis mutandis consideraciones similares pueden realizarse respecto de los actos finales que son expresión de los procedimientos. En efecto, no existe una disciplina general que, por ejemplo, regule sus contenidos y particularidades. Son escasas las previsiones generales que mas bien afrontan aspectos particulares: piénsese, por ejemplo, en la *nulidad de pleno derecho*, prevista en el art.184 del *Modelo de Código Tributario* (incluido en el ámbito del título V dedicado a los *procedimientos de revisión de actos tributarios*).

Vale decir que la dificultad para individualizar los principios y reglas generales de la acción y los procedimientos de la AT se encuentra ya presente en el derecho italiano, que afronta a pocas situaciones generales en el “Statuto dei diritti del contribuente” y logra mas fácilmente –aunque no del todo- establecer regulaciones unitarias –o tendencialmente unitarias- acerca de la actividad de la AT.

Se podrían evidenciar las diferencias: Así, el “Statuto dei diritti del contribuente” interviene sobre el contenido y motivación de los actos a la vez que asienta importantes principios, tales como el de colaboración y buena fe que, de reciente, se entienden extendidos a toda la acción administrativa en general. Sin embargo, su utilidad es relativa, visto que sobre otros aspectos las consideraciones podrían ser favorables a las previsiones del *Modelo de Código Tributario*. De hecho, **las críticas que se realizan de este último son también propias del derecho italiano. Ello demuestra como en el fondo los ordenamientos son cercanos y requieren evoluciones comunes (y *similiter* para los otros ordenamientos de los cuales se conocen sus experiencias). La diferencia que tal vez induce a una toma de posición, es que ciertamente se espera más de un “Código”.**

A watercolor-style illustration of a courtyard. On the left, a two-story building with a balcony and arched windows is visible. A large, leafy tree stands in the center. In the foreground, there is a small garden bed with red and white flowers. On the right, a set of stone steps leads up to a building entrance, where several people are gathered. The overall style is soft and artistic, with a muted color palette.

6. Algunas especificaciones:
a) la participación al procedimiento

Concretando las reflexiones anteriores, puede decirse que **tanto en el derecho tributario italiano como en el *Modelo de Código Tributario* falta una disciplina general de la participación del contribuyente en los procedimientos tributarios.**

Quien se detiene en el ordenamiento italiano, puede constatar que, si por una parte se niega la existencia de un principio general de participación del contribuyente, por el otro, se recuperan los principios del derecho UE y los pronunciamientos de la Corte de Justicia, entre los cuales se recuerda la sentencia Glencore, C-189/18, del 16-10-2019.

La negación de un principio general de participación del contribuyente en los procedimientos tributarios se deduce del art.13, comma 2, della legge 241/1990 (que se recuerda es la ley general sobre el procedimiento administrativo), junto a especiales normas tributarias, entre las que pueden mencionarse el reciente art. 5 ter del D.lgs. 218 del 19 junio 1997 (introducido en junio de 2019) en materia de determinación con adhesión para los impuestos a la renta y al IVA: en efecto, mientras en la primer norma se constata la inexistencia de un principio general, en la segunda se confirma atento las previsiones especiales de dicha participación. Ello deriva en una remisión al derecho de la UE quien, de todas maneras, es relevante en materia de los tributos armonizados.

Son numerosos los pronunciamientos de la jurisprudencia en esta dirección: se recuerdan las sentencias “gemelas” ns.701 e 702 del 15 enero 2019, quienes pretenden “flexibilizar” la rigidez en materia de contradictorio derivadas de la involución provocada por la sentencia de la Corte de Casación (Cass. SS. UU. 9 dicembre 2015 n.24823).

Personalmente entiendo que debe revisarse el punto de partida de dicho razonamiento. El art.13, comma 2, della legge 241/90 excluye la aplicación de las normas sobre la participación al procedimiento administrativo, a las cuales se refiere el Título III de dicha ley: *«procedimientos tributarios para los cuales restan ... dejando a salvo las normas particulares que los regulan»*. Sin embargo, ello no quiere decir que tales procedimientos excluyan la participación. De ser así, la precisión de que para los procedimientos tributarios *«restan ... dejando a salvo las normas particulares que los regulan»*, luego que se ha excluido la aplicación de las disposiciones del Título III, sería inútil e incluso contradictoria. En igual sentido puede afirmarse acerca de las actividades indicadas en el primer comma del art.13, para los cuales se precisa que *«dejando a salvo las particulares normas ...»*.

Pero es principalmente desde el **plano de la ratio y de la interpretación sistemática** que una solución de este tipo no puede ser compartida. El objetivo de la participación al procedimiento administrativo es el de permitir un mejor ejercicio del poder administrativo, también a garantía del privado, gracias a un pleno conocimiento de los hechos relevantes y de los intereses involucrados (y allí donde es posible, en presencia de discrecionalidad, al alcance de soluciones total o parcialmente concordadas). Entendida de esta manera, la participación posee un evidente fundamento constitucional, principalmente el principio de imparcialidad receptado en el art. art.97 Const. (según las diversas fases del procedimiento en la cual interviene, adquiere mayor relevancia el derecho de defensa).

En tal sentido, **no puede ser puesto en duda que la participación del contribuyente a los procedimientos tributarios sea un principio general, ya prevista por la legge 241/90.** Mas bien en esta se enuncian las especialidades del derecho tributario, que se tutelan: por un lado, excluyendo la aplicación de las disposiciones previstas por el Tit. III de la misma ley. Por el otro, reenviando a las disposiciones especiales previstas en cada caso por las normativas tributarias. Con la consecuencia que en defecto de estas últimas, la participación siempre debe ser garantizada en defensa del contribuyente, por las razones que hemos enunciado pero con normas que se encuentran en el sistema, es decir derivadas de los principios y reglas generales de las actividades particulares de la AT y/o de la acción administrativa en general.

Tanto es así que el “Statuto dei diritti del contribuente” enuncia expresamente principios dirigidos a la participación, tales como el deber de información al contribuyente o la colaboración en las relaciones entre este último y la AT. En doctrina, precisamente, se admiten verdaderos acuerdos administrativos con la AT, de los cuales la participación del contribuyente frente a la acción de la AT son su expresión mas elevada.

En tal sentido, las indicaciones derivadas del derecho de la UE no son mas que la confirmación de la bondad de dicho razonamiento: se destaca así, el derecho a una buena administración (art. 41 de la CDFUE), el derecho a un recurso efectivo y a un juez imparcial (art.47 de la CDFUE en la medida que este ha sido extendido por la jurisprudencia al procedimiento administrativo). Tales indicaciones, allí cuando se actúa fuera del ámbito del derecho UE, se convierten –y deben convertirse- en la “llave” para vencer la resistencia de la jurisprudencia nacional. Por otra parte, debe tenerse presente el reenvío expreso a los principios del ordenamiento europeo que

Acerca de la participación no cabe agregar mas, a menos que se quiera profundizar en cada uno de los institutos en particular. No obstante. **no puede olvidarse como en el *Modelo de Código Tributario* existe una disposición general en materia de derecho de acceso** (el art.78, que señala: *«Los interesados o sus representantes tendrán acceso a las actuaciones administrativas y podrán consultarlas y obtener a su costa copias de los documentos obrantes en el expediente instruido sin más exigencia que la justificación de su identidad y legitimación, excepto cuando se trate de actuaciones de comprobación, fiscalización o investigación, y estas no estén concluidas. En tal caso, se les deberá dar acceso al expediente en el momento de la conclusión de dichas actuaciones de comprobación y el traslado de la propuesta de regularización, para que puedan ejercer su derecho de defensa o bien colaborar con la adecuada aplicación de los tributos»*).

Tampoco puede olvidarse que previsiones análogas, que no contienen las disposiciones previstas en el *Modelo* pueden encontrarse: en el art.99 de la *LGT* española; en el art.59 de la *LGT* portuguesa. **Lo que confirma que la participación del contribuyente en los procedimientos tributarios**, por las razones antes expuestas (finalidad pública de la potestad, cualidad de la acción administrativa y tutela del derecho de defensa), **es un principio general de los ordenamientos latinoamericanos y de todo ordenamiento tributario evolucionado.**

A decir verdad, el derecho de acceso posee un ámbito operativo mas amplio que la participación al procedimiento, pero en esta última encuentra su ubicación privilegiada y probablemente mas significativa, principalmente en base al uso que de esta hacen los destinatarios de la acción administrativa y los interesados que quieran tomar parte.

A watercolor illustration of a courtyard. On the left, a building with a balcony and arched windows is partially visible. A large, leafy tree stands in the center. To the right, a fountain with a tiered base and a central column is surrounded by people. The scene is set in a bright, sunny environment with soft shadows.

7. (sigue): b) la invalidez de los actos

Continuando con las especificaciones y tratando de dar concreción a las consideraciones precedentes, se debe agregar que **falta una disciplina general de la invalidez de los actos tributarios, tanto en el derecho tributario italiano como en el *Modelo de Código***. Tal como respecto de la participación en el procedimiento me he concentrado en el derecho italiano, importantes aspectos provienen del derecho latinoamericano.

En efecto, **en el Modelo de Código encontramos algunas importantes indicaciones**: se trata esencialmente de la previsión del art.184, dedicada a la *nulidad de pleno derecho*, pero que tiene una validez eminentemente descriptiva y representa mas bien el presupuesto de algunos de los *procedimientos de revisión de actos tributarios* (tanto que el art.184 cit. aparece incluido en el *título V* dedicado a estos). Esta puede ser confrontada, por ejemplo, con la norma del art.185, dedicada a la rectificación de los errores («*errores materiales, aritméticos o de hecho siempre que no hubiere transcurrido el plazo de prescripción*»).

En el derecho tributario italiano non existen previsiones análogas. La invalidez se encuentra prevista como sanción expresa a las violaciones normativas: normalmente en las formas de la nulidad. Lo cual es explicado por la doctrina –en defecto de normas especiales- como la normal referencia del derecho tributario a las categorías del derecho administrativo que en la ley 241/1990 contempla la distinción entre nulidad y anulabilidad (arts.21 *septies* e 21 *octies*). Vale decir que este orden de argumentación no es aceptada de manera unánime. De hecho, la Corte di Cassazione ha reafirmado numerosas veces que las nulidades del derecho tributario deben ser entendidas *sic et simpliciter* como anulabilidad.

En esta sede no interesa ahondar en el problema: no existe motivo para no señalar la nulidad también al derecho tributario (en los términos del art.21 *septies* de la legge 241/1990); se deben demostrar antes que postular, como lo hace la jurisprudencia, las especialidades de este último que depongan en sentido contrario (lo cual hace referencia a las previsiones normativas que contemplan expresamente la nulidad y que han sido sancionadas con posterioridad a la introducción del citado art.21 *septies*). El hecho que en la ley procesal tributaria no existan disposiciones análogas a las presentes en el código del proceso administrativo no es obstáculo para la admisibilidad de una acción de nulidad en el proceso tributario.

Resulta importante señalar como no ha sido definido el régimen de las nulidades en el derecho tributario italiano: que compensa o debiera compensar el derecho administrativo. De manera análoga no se ha definido el régimen de las nulidades en el *Modelo de Código Tributario*, y de hecho, dejando a salvo las especialidades, suple el derecho administrativo en virtud del reenvío expreso a este como «*derecho supletorio*» conforme el art.16, ya mencionado en precedencia.

No obstante, del *Modelo de Código* pueden deducirse ciertas indicaciones acerca del régimen de referencia. Así, del confronto entre el art.184 (dedicado a la *nulidad de pleno derecho*) y el art.185 (dedicado a la *rectificación de errores*); así como también entre la *declaración de nulidad* del art. art.184 y la *anulación* establecida en otros artículos, puede inferirse una diversa manifestación de la invalidez. La declaración de nulidad de la resolución prescinde de la consolidación del mismo («*aun si hayan quedado firmes en la vía administrativa*» indica el art.184, comma 1, cit.). Infine, la nulidad puede ser relevada de oficio («*la nulidad podrá ser declarada de oficio o deducida por el obligado tributario*» recita l'art.184, comma 2, cit.).

Son meras indicaciones, insuficientes para delinear el régimen de referencia y, con mayor razón, insuficientes para una *sede* importante como lo es el Código. No obstante, **de ello puede realizarse un cotejo acerca de la aplicación al derecho tributario de la distinción entre nulidad y anulabilidad de las resoluciones propias del derecho administrativo y de los regímenes, sustanciales y procesales, pertinentes.**

A watercolor-style illustration of a courtyard. In the center, a large, leafy tree stands in front of a building with arched windows and a balcony. To the right, a fountain with a tiered base and a central column is visible, with several people gathered around it. In the foreground, there is a small garden bed with red and white flowers. The overall style is soft and artistic, with a muted color palette.

8. Interrelaciones entre remedios (recursos) administrativos y remedios jurisdiccionales

Quisiera reservar una particular atención a las interrelaciones entre remedios administrativos y jurisdiccionales a los fines de remarcar las diferencias ente el *Modelo de Código* y el ordenamiento italiano.

El *título V* del *Modelo de Código*, dedicado a los *procedimientos de revisión de actos tributarios*, establece una disciplina particular de remedios o recursos administrativos que preceden la vía judicial (en particular en el capítulo II). Se trata de los *recursos de reconsideración* interpuestos ante la misma administración activa (una vez interpuestos y hasta tanto se respondan – incluso vía silencio significativo– impiden la interposición del recurso siguiente). Recursos *antes los Tribunales Administrativos*, que mas allá del nombre, no se trata de órganos jurisdiccionales sino de órganos administrativos independientes.

Pero al mismo tiempo, **se afirma que en alternativa a los remedios administrativos, como también en el caso que estos hayan sido rechazados, el contribuyente puede recurrir ante la autoridad judicial (arts.188 y 201)**. Si bien los recursos administrativos parecieran ser preferibles –al menos en lo inmediato– por cuanto su interposición suspende la ejecución de los actos impugnados (arts. 195 y 199), mientras que ello no sucede con la interposición de los recursos jurisdiccionales (art.201, comma 2).

En el ordenamiento italiano, en cambio, se ha consolidado **el principio que el acceso a la tutela jurisdiccional debe ser lo mas inmediato posible** (en virtud de las previsiones constitucionales de los arts. 24 y 113 de la Const.): más precisamente se *«excluye que la garantía constitucional de la tutela jurisdiccional implique necesariamente una relación de inmediatez entre el nacimiento del derecho (o del interés legítimo) y dicha tutela ..., permitiéndosele al legislador imponer requisitos –en particular el agotamiento previo de un recurso administrativo- que, condicionando la interposición de la acción comporte su diferimiento, siempre que los mismos sean justificados en exigencias de orden general o de superiores finalidades de justicia...»*. No obstante, para que dichas formas de acceso condicionadas al agotamiento previo de requisitos sean legítimas *«el legislador siempre debe cumplimentar el límite impuesto por la exigencia de no hacer excesivamente dificultosa a la tutela jurisdiccional ..., debe contener el requisito o carga en la medida menos gravosa posible ..., debe realizar un congruo equilibrio entre la exigencia de asegurar la tutela de los derechos y las demás exigencias que el diferimiento del acceso a la misma entienda perseguir...»*.

En estos términos se ha pronunciado numerosas veces –y no solo en materia tributaria- la Corte Costituzionale italiana, declarando inconstitucionales todas aquellas previsiones normativas que subordinan el ejercicio de la acción jurisdiccional al agotamiento de recursos administrativos: mas recientemente, la sentencia n.98 del 16 abril 2014 –declaró la inconstitucionalidad del art.17 bis del D.lgs. 546/1992 (por violación del art.24 Const.), allí donde dicha norma –antes que fuese modificada- subordinaba la admisibilidad de la demanda jurisdiccional a un **31** concomitante reclamo administrativo (el reclamo).

A decir verdad, la exigencia de garantizar un acceso a la tutela jurisdiccional lo mas inmediato posible, ha estado muy presente en los redactores del *Modelo de Código Tributario*, quienes median entre la solución que subordina el acceso a la tutela a un previo recurso administrativo y aquella contraria que permite un acceso inmediato (cfr. *comentario*).

La primer solución es propia de algunos ordenamientos, entre los que se cuenta el español y que ha insiporado el *Modelo de Código Tributario*: en efecto, en el ordenamiento español, limitando la atención a la parte de qua, existen remedios administrativos similares – los *recursos de reposición* ante la misma autoridad administrativa y las *reclamaciones económico-administrativas* ante los *Tribunales Económico-Administrativos* (órganos administrativos) – pero solo la conclusión de los mismos se puede acudir a la Autoridad judicial.

La segunda solución encuentra aplicación pacífica en Italia, donde las controversias tributarias –en los límites establecidos por la ley procesal tributaria- son atribuidas directamente a las *Commissioni tributarie*, que mas allá del nombre y su origen administrativo, son órganos jurisdiccionales (si bien de jurisdicción exclusiva o especial, siendo la jurisdicción determinada *ratione materiae* y no en función de las situaciones jurídicas reclamadas).

Mas allá de las razones de la referida mediación y las aplicaciones que esta puede encontrar en los particulares ordenamientos latinoamericanos (lo cual sería interesante verificar) **me parece que la solución adoptada por el *Modelo de Código Tributario*, dejando al contribuyente la elección entre la vía administrativa antes de la jurisdiccional, o bien recurriendo directamente a esta última y garantizando al mismo tiempo que a la interposición de los recursos administrativos suspenda la ejecución de los actos impugnados, no traiga aparejado perjuicios a la tutela del contribuyente.**

Esta es mas bien mi impresión, mas **probablemente, una solución de este tipo superaría el mas garantista examen constitucional de nuestra Corte Costituzionale; y sería además exportable, como por cierto se propone ya respecto del ordenamiento español.**



Esperando que haya sido de vuestro
interés
Les agradezco la atención. Muchas gracias
Antonio Guidara