

El trámite de audiencia previa (y otras garantías de contradicción) en los procedimientos tributarios: las consecuencias jurídicas de su omisión

Alfonso Sanz Clavijo

Profesor de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Huelva

*El presente trabajo obtuvo el Segundo Premio en la XVII Edición del Premio
Asociación Española de Asesores Fiscales*

Resumen

El trámite de audiencia previa, en el que se pone de manifiesto al interesado el expediente instruido al objeto de que pueda formular las alegaciones y presentar los documentos que estime pertinentes a su derecho, se encuentra estrechamente vinculado al principio de contradicción y al derecho de defensa, y quizá por ello su omisión sea una opción que sólo se considera cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por el interesado. En las líneas que continúan se intentará conocer si existe algún motivo que explique esta especial consideración del legislador respecto del trámite de audiencia previa en los procedimientos tributarios, para, una vez se haya identificado el mismo, justificar esta tendencia normativa en el ámbito tributario o, en caso contrario, denunciar una nueva especialidad en el particularismo de lo fiscal.

Abstract

The preliminary hearing process, which shows the person is instructed to file so that it can make submissions and present the documents it deems relevant to his right is closely linked to the principle of contradiction and the right of defense, and therefore its omission may be an option that is only considered when not given in the procedure or be taken into account in the decision other facts and other allegations and evidence that those alleged by the applicant. In lines we will try to find out if there is any reason to explain this special consideration regarding the hearing procedure in tax proceedings, for once it has been found to justify this trend in taxation legislation or otherwise, report a new specialty of the fiscal law.

Palabras clave

Audiencia previa, principio de contradicción, principio de defensa.

Keywords

Preliminary hearing process, principle of contradiction and right of defense.

Sumario

1. Introducción
2. El trámite de audiencia previa en los procedimientos administrativos
 - 2.1. El principio de contradicción y el trámite de audiencia previa en la LRJAP-PAC.
 - 2.2. La (pretendida) relevancia constitucional de la omisión del trámite de audiencia previa en los procedimientos administrativos.
 - 2.3. Las consecuencias jurídicas de la omisión del trámite de audiencia previa.
 - a. Anulabilidad o mera irregularidad no invalidante. La indefensión como criterio determinante.
 - b. La subsanación de su omisión por la dación de un trámite para formular alegaciones o la interposición de recursos. La relativización del trámite de audiencia previa.
 - c. La puesta de manifiesto del expediente en su integridad como límite a la relativización del trámite de audiencia previa.
3. El trámite de audiencia previa (y otras garantías de contradicción) en los procedimientos tributarios
 - 3.1. Antecedentes normativos.
 - 3.2. El trámite de audiencia previa en algunos procedimientos de aplicación de los tributos.
 - a. El trámite de audiencia previa en las normas comunes a los procedimientos tributarios.
 - b. El trámite de alegaciones en los procedimientos de gestión tributaria.
 - Los procedimientos iniciados mediante declaración.
 - El procedimiento de verificación de datos.
 - El procedimiento de comprobación de valores.
 - El procedimiento de comprobación limitada.
 - El principio de contradicción en los procedimientos de gestión tributaria: Valoración global.
 - c. El trámite de audiencia previa, el trámite de alegaciones y otras garantías de contradicción en el procedimiento inspector.
 - Las diligencias.
 - El trámite de audiencia previo a la firma del acta.
 - El trámite de alegaciones previo a la liquidación.
 - Las (numerosas) garantías del principio de contradicción en el procedimiento inspector.
 - 3.3. El trámite de alegaciones y sus reiteraciones en el procedimiento sancionador en materia tributaria.
 - El trámite de alegaciones previo al dictado de la resolución.
 - La reiteración del trámite de alegaciones en los supuestos de rectificación de la propuesta de resolución o de integración de las actuaciones.
 - La audiencia previa en los supuestos de existencia de indicios de la comisión de un delito fiscal.
4. La omisión del trámite de audiencia previa en los procedimientos tributarios
5. Conclusiones

1. Introducción

Con origen constitucional en el artículo 105 letra c) de la Constitución Española -en adelante, CE-¹, la audiencia previa de los interesados en los procedimientos administrativos es una garantía de cierta relevancia que en la actualidad se contempla, con carácter general, en el artículo 84 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común² -en adelante, LRJAP-PAC-.

Este trámite de audiencia previa, en el que se pondrá de manifiesto al interesado el expediente instruido al objeto de que pueda formular las alegaciones y presentar los documentos que estime pertinentes a su derecho, se encuentra estrechamente vinculado al principio de contradicción y al derecho de defensa, y quizá por ello su omisión sea una opción que sólo se considera “cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por el interesado”³.

Frente a esta garante posición de la LRJAP-PAC en cuanto a la observancia del trámite de audiencia previa, en el ámbito de los procedimientos tributarios es frecuente hablar de una relativización del trámite de audiencia previa respecto a tal y como se contempla en el artículo 84 LRJAP-PAC, y así, materialización de esa relativización sería la posibilidad de posponerlo prevista en el artículo 99. 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria -en adelante, LGT- que dispone que “En los procedimientos tributarios se podrá prescindir del trámite de audiencia previo (...) cuando en las normas reguladoras del procedimiento esté previsto un trámite de alegaciones posterior a dicha propuesta”.

La precitada relativización de la audiencia previa se observaría más claramente en relación con la tramitación que la Administración Tributaria debe seguir al objeto de pasar el tanto de culpa, o remitir el expediente al Ministerio Fiscal, cuando en el seno de un procedimiento halle indicios de la comisión de un delito fiscal; concretamente, en la redacción originaria del artículo 180. 1 LGT se ordenaba que “Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra

1 Véase lo dispuesto en el artículo 105 letra c) CE:

“La ley regulará:

(...)”

c) El procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos, garantizando, cuando proceda, la audiencia del interesado”

2 Materialización del mandato del constituyente al legislador, en el artículo 84 LRJAP-PAC se dispone lo siguiente sobre el trámite de audiencia previa:

“1. Instruidos los procedimientos, e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, se pondrán de manifiesto a los interesados o, en su caso, a sus representantes, salvo lo que afecte a las informaciones y datos a que se refiere el artículo 37.5.

2. Los interesados, en un plazo no inferior a diez días ni superior a quince, podrán alegar y presentar los documentos y justificaciones que estimen pertinentes.

3. Si antes del vencimiento del plazo los interesados manifiestan su decisión de no efectuar alegaciones ni aportar nuevos documentos o justificaciones, se tendrá por realizado el trámite.

4. Se podrá prescindir del trámite de audiencia cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por el interesado”

3 Véase el artículo 84. 4 LRJAP-PAC.

la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, previa audiencia al interesado, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido”, precepto que ha sido reformado por el apartado Diez del artículo Quinto de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, eliminándose precisamente la necesidad de la previa audiencia del interesado⁴.

Dicho lo anterior a título de antecedentes normativos que tratarían de justificar el objeto de este estudio, en las líneas que continúan se intentará conocer si existe algún motivo que explique esta especial consideración del legislador respecto del trámite de audiencia previa en los procedimientos tributarios, para, una vez se haya identificado el mismo, justificar esta tendencia normativa en el ámbito tributario o, en caso contrario, denunciar una nueva especialidad en el particularismo de lo fiscal.

2. El trámite de audiencia previa en los procedimientos administrativos

2. 1. El principio de contradicción y el trámite de audiencia previa en la LRJAP-PAC.

Aunque no se haya contemplado expresamente como uno de los principios que debe regir la actividad de las Administraciones Públicas, puede afirmarse que el articulado de la LRJAP-PAC recoge el principio de contradicción⁵ como un elemento rector en la ordenación de los procedimientos administrativos.

Así es, más allá del propósito expresado en el artículo 85. 3 LRJAP-PAC donde se insta al órgano instructor del procedimiento a adoptar las medidas necesarias para lograr el pleno respeto del principio de contradicción⁶, este principio subyace igualmente en el derecho que se concede a los ciudadanos “A formular alegaciones y a aportar documentos en cualquier fase del procedimiento anterior al trámite de

4 En la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006 se justifica tal supresión del trámite de audiencia en que “la eficacia de la investigación del fraude en los casos en que existan indicios de delito aconseja homogeneizar la actuación de la Administración tributaria con el resto de órganos administrativos, con supresión del trámite de audiencia previa a la denuncia”, sin mayor profundización en cómo repercutiría el mismo en la eficacia de la investigación del fraude.

5 Compendioso de la jurisprudencia constitucional al respecto, en el Fundamento de Derecho Quinto de la STS de 14 de junio de 2006 (RJ 2006/669) se afirma que el principio de contradicción es “una de las reglas esenciales del desarrollo del proceso (...) sin cuya concurrencia, debemos reiterar la idea del juicio justa es una simple quimera”, y consecuencia de la anterior afirmación, se sostiene que “en todo proceso judicial debe respetarse el derecho a la defensa contradictoria de las partes contendientes a quienes debe darse la oportunidad de alegar y probar procesalmente sus derechos o intereses”, añadiéndose que “corresponde a los órganos judiciales velar que en las distintas fases de todo el proceso se dé la necesaria contradicción entre las partes que posean éstas idénticas posibilidades de alegación y prueba”.

6 Véase lo dispuesto en el artículo 85. 3 LRJAP-PAC:
“En cualquier caso, el órgano instructor adoptará las medidas necesarias para lograr el pleno respeto a los principios de contradicción y de igualdad de los interesados en el procedimiento”.

audiencia”⁷, o en el mandato que se dirige al órgano instructor del expediente en orden a que rechace -de forma motivada- los medios de prueba propuestos por los interesados sólo “cuando sean manifiestamente improcedentes o innecesarias”⁸.

No obstante, por las diferencias estructurales existente entre proceso judicial y procedimiento administrativo, es evidente que las garantías procesales que comporta el principio de contradicción no pueden trasladarse sin más al ámbito administrativo; mas ello no significa que no sea de aplicación en el mismo, de hecho, el Tribunal Supremo ya señaló en este sentido que “el trámite de audiencia (...) constituye, por general, un requisito esencial de validez del procedimiento, cuyo fundamento hay que buscar en el indeclinable principio de contradicción que debe presidir toda clase de actuaciones, cualesquiera sean la naturaleza procesal o administrativa de las mismas”, si bien, el Alto Tribunal matizó el alcance de tal conclusión al subrayar que “su observancia es innecesaria, por exigencias de dicho principio, cuando su omisión no produce indefensión a los interesados”⁹, primera expresión de la relativización del trámite de audiencia previa.

Dicho lo anterior sobre las distintas manifestaciones del principio de contradicción, debería aceptarse igualmente que la más importante expresión del mismo en el procedimiento administrativo la representa el trámite de audiencia previa¹⁰, pues, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 84 LRJAP-PAC, será en el mismo cuando se ponga de manifiesto al interesado el expediente administrativo una vez instruido y completado, permitiéndosele sólo en esta circunstancia ejercer con plenitud la facultad de formular alegaciones y presentar los documentos que le convengan, esto es, ejercer con plenitud el derecho de defensa¹¹.

7 Véase lo dispuesto en el artículo 35 letra e) LRJAP-PAC:

“Los ciudadanos, en sus relaciones con las Administraciones Públicas, tienen los siguientes derechos:
(...) e) A formular alegaciones y a aportar documentos en cualquier fase del procedimiento anterior al trámite de audiencia”.

Idéntico derecho se reconoce en el artículo 79. 1 LRJAP-PAC ya en sede de regulación de la instrucción del procedimiento.

8 Véase lo dispuesto en el artículo 80. 3 LRJAP-PAC:

“El instructor del procedimiento sólo podrá rechazar las pruebas propuestas por los interesados, mediante resolución motivada”.

9 Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 16 de junio de 1997 (RJ 1997/5263).

Igualmente, la aplicación del principio de contradicción al procedimiento administrativo es contemplada en el Fundamento de Derecho Cuarto de la STSJ de Galicia de 22 febrero de 2002 (RJCA 2002/575) y en el Fundamento de Derecho Quinto de la STSJ de la Comunidad Valenciana de 1 de junio de 2000 (JUR 2001/75026), resoluciones jurisdiccionales que lo conceptualizan al afirmar que “el principio de contradicción u oportunidad real de quien es parte en un procedimiento, significa la posibilidad de defender sus legítimos intereses”.

10 Tras elencar las numerosas manifestaciones del principio de contradicción en el articulado de la LRJAP-PAC, añade PAREJO ALFONSO que “El núcleo mismo de este principio está constituido por el de audiencia previa, que, según ya hemos visto, está consagrado también por la jurisprudencia del TJ como principio general comunitario” (PAREJO ALFONSO, L.: “Derecho Administrativo”, Editorial Ariel, Barcelona, 2003, página 714).

11 Sobre esta mayor trascendencia del trámite de audiencia previa como manifestación del principio de contradicción, TOMÁS RAMÓN FERNÁNDEZ señala al respecto que “la funcionalidad del trámite de audiencia es diferente y su contenido no se limita a asegurar la mera posibilidad de formular alegaciones, sino que va más allá, en la medida en que se pretende facilitar al interesado el conocimiento de la totalidad del expediente y permitirle, consiguientemente, realizar una defensa eficaz y completa de sus intereses en base a lo actuado en el procedimiento” (GARCÍA ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. R.: “Curso de Derecho Administrativo”, tomo II, 9ª edición, Madrid, 2004, página 512).

En definitiva, pese a su origen y su relación con el derecho de defensa, ha de estarse a que la omisión del trámite de audiencia previa en los procedimientos administrativos es una cuestión de legalidad ordinaria, y por ello, por carecer de relevancia constitucional

Además del principio de contradicción que le es fundamento inmediato, la existencia del trámite de audiencia previa responde, de manera mediata, al derecho de defensa por la razón apenas expuesta¹². Igualmente, debe destacarse en este sentido la impecable construcción de TARDÍO PATO en torno a la consideración del artículo 105 letra c) CE como un principio general del Derecho del que, lógicamente, hace derivar el trámite de audiencia previa¹³.

Estándose plenamente de acuerdo con la tesis de TARDÍO PATO, se cree sin embargo que este principio de audiencia previa es más inherente a los procesos y procedimiento donde se ejercita el *ius puniendi* del Estado, y por ello, para extender el trámite de audiencia previa al resto de actuaciones judiciales y administrativas, sería

quizá más conveniente encontrarle fundamento en el principio de contradicción, pues, como se ha visto, éste “debe presidir toda clase de actuaciones, cualesquiera sean la naturaleza procesal o administrativa de las mismas”.

Yendo por delante que a estos efectos tan válido sería fundamentar el trámite de audiencia previa ya sea en el principio de contradicción, que en el principio de audiencia previa o que en el derecho de defensa por la relación existente entre los mismos, la voluntad de situar la razón existencial de este trámite en el principio de contradicción responde exclusivamente a la intención de evitar la dificultad que supone extender un principio inherente al proceso o al procedimiento sancionador a las restantes actuaciones administrativas, dificultad que el propio TARDÍO PATO percibir al insistir que en que “en el artículo 105. c) de la Constitución entendemos que aparece consagrado un principio más amplio, que no sólo es aplicable a los procedimientos sancionadores (...) sino a todos los procedimientos”¹⁴.

Además, fundamentar el trámite de audiencia previa en el principio de contradicción es una opción que es aceptada por la jurisprudencia, y en este sentido, el Tribunal Supremo señalaba que “su función no es otra que la de asegurar la efectividad del principio de contradicción en vía administrativa, para la más y mejor

12 En este sentido, véase el Fundamento de Derecho de Quinto de la STS de 10 de febrero de 1997 (RJ 1997/1087), donde se subraya que “se equipara la falta total de procedimiento a la omisión de trámites esenciales en la interpretación del anterior art. 47.1, c) LPA, y uno de los considerados esencialísimos y fundamentales, mencionado en el art. 105 CE, y directamente vinculado al derecho de defensa del art. 24 CE, es el trámite de audiencia del interesado”, y adviértase que no habla de tanto del derecho de defensa como fundamento del trámite de audiencia previa sino de la vinculación entre uno y otro tal y como anteriormente se exponía.

13 TARDÍO PATO, J. A.: “El principio constitucional de audiencia previa del interesado y el trámite del artículo 84 de la Ley 30/1992”, Revista de Administración Pública número 170, 2006, página 97.

14 TARDÍO PATO, J. A.: “El principio constitucional de audiencia previa del interesado y el trámite del artículo 84 de la Ley 30/1992”, op. cit., página 96.

segura defensa de los derechos e intereses de los administrados”¹⁵, posición en la que se reiterará el Alto Tribunal en su precitada STS de 16 de junio de 1997 (RJ 1997/5263) al señalar que “el trámite de audiencia (...) constituye, por general, un requisito esencial de validez del procedimiento, cuyo fundamento hay que buscar en el indeclinable principio de contradicción debe presidir toda clase de actuaciones, cualesquiera sean la naturaleza procesal o administrativa de las mismas”. No es menos cierto que se encontrarán otras resoluciones jurisdiccionales que lo sitúan igualmente en el principio de audiencia previa deducido del artículo 105 letra c) CE o en el derecho de defensa consagrado en el artículo 24. 2 de la Carta Magna.

Dicho lo anterior, y en la medida que el objeto de esta parte del estudio no es tanto la cumplimentación del trámite de audiencia previa sino su omisión y las consecuencia jurídicas derivadas de tal circunstancia, para una profundización en las fases de esta actuación administrativa se remite al análisis que sobre el particular realiza TARDÍO PATO ¹⁶.

2. 2. La (pretendida) relevancia constitucional de la omisión del trámite de audiencia previa en los procedimientos administrativos.

Quizá por su origen constitucional, quizá por su estrecha relación con el derecho de defensa, lo cierto es que a las irregularidades cometidas por parte de las Administraciones Públicas en la dación del trámite de audiencia previa, con frecuencia, trata de anudárseles una relevancia constitucional de la que por regla general carecen.

En efecto, la misma redacción del artículo 105 letra c) CE invita ya a adoptar ciertas cautelas a la hora de anudar tal relevancia a la hipotética infracción de la audiencia previa en los procedimientos administrativos, cautelas que derivan del hecho que este precepto se limita a ordenar que sea la norma legal la que regule tal trámite, de manera que, al ser ésta una actuación administrativa configuración legal -cuya efectividad se supeditaría a que el legislador establezca los presupuestos y requisitos que deben concurrir para su observancia-, su infracción debería circunscribirse a éste ámbito, esto es, al ámbito de la legalidad ordinaria¹⁷.

Pero además, el trámite de audiencia previa no solo precisa de configuración legal, sino que además no es siempre preceptivo pues, de acuerdo con el artículo 105 letra c) CE, el mismo habrá de completarse sólo “cuando proceda” de acuerdo con la norma legal llamada a regularlo, argumento que coadyuva a la

15 Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 22 de noviembre de 1989 (RJ 1989/8355).

16 Véase el completo análisis del trámite de audiencia previa que realiza TARDÍO PATO en su compendioso estudio sobre la materia (TARDÍO PATO, J. A.: “El principio constitucional de audiencia previa del interesado y el trámite del artículo 84 de la Ley 30/1992”, op. cit., páginas 113 a 120).

17 En este sentido, se apunta en el Fundamento de Derecho Quinto de la STS de 13 de octubre de 2000 (RJ 2000/7915) que con la falta de audiencia previa “Tampoco existe infracción del artículo 105.1 CE, por la razón de que ese precepto, al imponer la audiencia al interesado, la exige «cuando proceda», lo que constituye una remisión a la regulación que de ese requisito contenga la legislación ordinaria”.

Por su parte, TARDÍO PATO parece favorable a dar cierta relevancia constitucional a la infracción del trámite de audiencia previa al afirmar que ésta “no es susceptible de recurso de amparo por la vía de su consideración como lesión del artículo 24 de la Constitución, sino que debe ser invocado ante la jurisdicción contencioso-administrativa como vulneración directamente del artículo 105. c) de la Constitución” (TARDÍO PATO, J. A.: “El principio constitucional de audiencia previa del interesado y el trámite del artículo 84 de la Ley 30/1992”, op. cit., página 97).

Es también criterio jurisprudencial mayoritario negar que la omisión del trámite de audiencia previa pueda subsumirse en las letras a) y e) del precitado artículo 62. 1 LRJAP-PAC

consideración de que su infracción carece de relevancia constitucional¹⁸.

Otro tanto sucedería con la vulneración del derecho de defensa que podría determinar la omisión del trámite de audiencia previa; quiere decirse, es constante y pacífica la doctrina jurisprudencial, ya sea del Tribunal Supremo que del Tribunal Constitucional, que viene negando la extensión de las garantías procesales que comporta el derecho a la tutela judicial efectiva a los procedimientos administrativos -excepción del procedimiento sancionador-, y así, se afirma que la omisión de esta actuación administrativa, aun pudiendo generar indefensión, carece de relevancia constitucional¹⁹.

En definitiva, pese a su origen y su relación con el derecho de defensa, ha de estarse a que la omisión del trámite de audiencia previa en los procedimientos administrativos es una cuestión de legalidad ordinaria, y por ello, por carecer de relevancia constitucional y no ser susceptible de recurso de amparo, esta infracción del ordenamiento se sustanciará exclusivamente en la vía jurisdiccional contencioso-administrativa... con importantes consecuencias en tal caso.

18 Sobre la exigibilidad del trámite de audiencia previa sólo "cuando proceda" legalmente, véase el ATC de 20 de mayo de 1987 (RTC 1987/604 AUTO), en cuyo el Fundamento Jurídico Tercero se pone en duda la relevancia constitucional de su omisión al señalarse que "Ocorre, además, que aun si se entendiese que se habría omitido el trámite de audiencia, tampoco ello constituiría una infracción susceptible de amparo, sino sólo contraría al art. 105, c) de la Constitución, donde sólo se exige la audiencia «cuando proceda» (y aquí legalmente no procedía)".

19 Por todas las resoluciones del Tribunal Constitucional al respecto, véase el Fundamento Jurídico Segundo del ATC de 29 de julio de 1987 (RTC 1987/966 AUTO) en el que se sienta que "las exigencias del art. 24 de la Constitución no son trasladables sin más a toda tramitación administrativa, no siendo por consiguiente recurrible en amparo la eventual falta de audiencia o indefensión que haya podido producirse en un procedimiento administrativo; y si bien es cierto que este Tribunal ha extendido en algún caso las garantías de dicho precepto constitucional al procedimiento administrativo (SSTC 77/1983 y 125/1983, entre otras), lo ha hecho refiriéndose tan sólo, y aun con matizaciones, a los procedimientos de carácter sancionador". En idéntico sentido pueden verse el Fundamento Jurídico Tercero del ATC de 20 de mayo de 1987 (RTC 1987/604 AUTO), el Fundamento Jurídico Segundo del ATC de 26 octubre de 1987 (RTC 1987/1197 AUTO), el Fundamento Jurídico Primero del ATC de 29 febrero de 1988 (RTC 1988/275 AUTO) o, si se prefiere, el Fundamento de Derecho Quinto de la STS de 13 de octubre de 2000 (RJ 2000/7915), que añade en este sentido que serán también susceptibles de amparo constitucional por este motivo "las actuaciones administrativas que impidan el acceso a la Jurisdicción, en cuanto bloquean el ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva".

2. 3. Las consecuencias jurídicas de la omisión del trámite de audiencia previa.

a) Anulabilidad o mera irregularidad no invalidante. La indefensión como criterio determinante.

Pese a la irrelevancia constitucional de su omisión, la audiencia previa es una actuación administrativa de cierta importancia, y por ello, su inobservancia sí puede determinar, en su caso, la invalidez de las actuaciones procedimentales desarrolladas.

Dicho esto, es frecuente, especialmente en jurisprudencia más antigua, calificar la audiencia previa del interesado como un trámite “esencial”, “importantísimo”, “sagrado”²⁰, como un principio del procedimiento administrativo²¹, como un principio general del Derecho o como un derecho constitucional del ciudadano en éste²²; sin embargo, pese a tal pretendida trascendencia, lo cierto es que a su omisión no se le aparejará como regla general el máximo grado de invalidez como pudiera esperarse, considerándose que la misma no es determinante de la nulidad de pleno Derecho de acuerdo con las causas previstas en el artículo 62. 1 LRJAP-PAC.

En este sentido, es también criterio jurisprudencial mayoritario negar que la omisión del trámite de audiencia previa pueda subsumirse en las letras a) y e) del precitado artículo 62. 1 LRJAP-PAC²³; esto es, que la inobservancia de esta actuación administrativa, por una parte, no determina la vulneración de un fundamental, y por otra parte, su omisión tampoco es suficiente para considerar que se ha prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido.

En efecto, excepción de algunas pretéritas resoluciones jurisdiccionales reseñables, en la jurisprudencia actual y dominante se excluye la posibilidad de que la omisión del trámite de audiencia previa sea susceptible de lesionar derechos susceptibles de amparo constitucional, tesis que descansa en lo dicho anteriormente, esto es, que las garantías procesales que comporta el derecho a la tutela judicial efectiva no son trasladables a los procedimientos administrativos no sancionadores, y por ello, tal infracción en el proceder de las Administraciones Públicas no podrá

20 Tal adjetivización del trámite de audiencia previa se puede encontrar en la STS de 22 de noviembre de 1989 (RJ 1989/8355), cuyo Fundamento de Derecho Segundo recoge que “el referido trámite de audiencia, considerado por la jurisprudencia «esencial», «esencialísimo», «importantísimo» y hasta «sagrado», como alguna que otra sentencia se ha atrevido a calificar”.

21 Fundamento de Derecho Cuarto de la STS de 4 de febrero de 1999 (RJ 1999/1382).

22 Estas calificaciones del trámite de audiencia previa se encuentran en la STS de 19 de enero de 1985 (RJ 1985/453).

23 Véase lo dispuesto en el artículo 62. 1 letras a) y e) LRJAP-PAC:

“Los actos de las Administraciones públicas son nulos de pleno derecho en los casos siguientes:

a) Los que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

(...)

e) Los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido”.

determinar la nulidad de pleno Derecho por esta causa, sino las consecuencias jurídicas que el ordenamiento prevea al respecto²⁴.

De igual forma, y aunque acertadamente la jurisprudencia ha suavizado qué debe entenderse por prescindir total y absolutamente del procedimiento establecido²⁵, la omisión del trámite de audiencia previa no se ha considerado tampoco lo suficientemente relevante como para afirmar que la misma es determinante de la nulidad de pleno Derecho de las actuaciones ex artículo 62. 1 letra e) LRJAP-PAC, tesis que es también dominante en la doctrina actual del Tribunal Supremo²⁶.

Descartado pues que la omisión del trámite de audiencia previa comunique la nulidad de pleno Derecho a las actuaciones, el ulterior debate se centra entonces en dilucidar si esta infracción procedimental, ex artículo 63 LRJAP-PAC, tiene consecuencias anulatorias o, por el contrario, constituye una mera irregularidad no invalidante²⁷.

En este punto, aunque la necesidad de observar escrupulosamente el trámite de audiencia previa se haya devaluado notablemente si se considera la importancia que al mismo se le daba, debe apuntarse no obstante que ésta es una actuación administrativa cuya función última de garantizar la contradicción en la tramitación

24 Sobre la no susceptibilidad de la omisión del trámite de audiencia previa para determinar la nulidad de los actos administrativos ex artículo 62. 1 letra a) LRJAP-PAC, véase la STS de 11 de julio de 2003 (RJ 2003/5433), en cuyo Fundamento de Derecho Segundo se apunta al respecto que "ninguna de las causas de nulidad contempladas en el art. 62 de la Ley 30/1992 (...) resulta aplicable a la simple falta del trámite de audiencia. No lo es la prevista en la letra a (...) porque el derecho a la defensa sólo constituye un derecho susceptible de dicho remedio constitucional en el marco de un procedimiento sancionador, por la aplicación al mismo -aun con cierta flexibilidad- de las garantías propias del proceso penal, según reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional y de este Tribunal Supremo; fuera de ese ámbito sancionador, la falta del trámite de audiencia en el procedimiento administrativo e incluso la misma indefensión, si se produce, podrán originar las consecuencias que el ordenamiento jurídico prevea, pero no afectan a un derecho fundamental o libertad pública susceptible de amparo constitucional".

En contra, la STS de 19 de enero de 1985 (RJ 1985/453) entendía que el incumplimiento del trámite de audiencia "genera la más absoluta indefensión y por tanto la nulidad de las actuaciones practicadas en vía administrativa".

25 En este sentido, véase el Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 21 de mayo de 1997 (RJ 1997/4376) que, en un proceso relativo a vicios en la práctica de la notificación, no descartó que los mismos pudieran determinar la nulidad de pleno Derecho al considera que "La jurisprudencia evolucionó llegando a interpretar el defecto radical invocado en el sentido de que la omisión de trámites haya que referirla a los esenciales y no por entero del procedimiento. Al amparo del vicio alegado, para que un acto administrativo sea nulo de pleno derecho es necesario que la Administración haya omitido los requisitos sustanciales para la formación del acto de que se trate".

26 Confirmando que la omisión del trámite de audiencia no es tal sustancial como para decretar la nulidad de pleno Derecho de las actuaciones ex artículo 62. 1 letra e) LRJAP-PAC, en el precitado Fundamento de Derecho Segundo de la STS de 11 de julio de 2003 (RJ 2003/5433) se sostiene que "la falta de un trámite como el de audiencia, por esencial que pueda reputarse, no supone por sí misma que se haya prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido (STS de 13 de octubre de 2000 –recurso de casación 5697/1995–), que puede subsistir aun faltando la sin duda decisiva audiencia del interesado, por lo que tampoco le afecta, en principio, la causa de nulidad de pleno derecho prevista en la letra e) del art. 62 LRJ-PAC". Debiéndose tener en cuenta la particularidad de las circunstancias que concurrían en el supuesto de autos –desalojo por la vía de hecho de un mercado tradicional de frutas y verduras que se celebraba históricamente en la calle Mayor de la población–, en contra véase el Fundamento de Derecho Cuarto de la STS de 4 de febrero de 1999 (RJ 1999/1382).

27 Véase lo dispuesto en el artículo 63. 1 y 2 LRJAP-PAC:

"1. Son anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder.

2. No obstante, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados".

de los procedimientos administrativos ha de procurarse imperativamente de un modo u otro, y por ello su infracción podría ser determinante de la anulabilidad de los actos por causarse indefensión.

Pero, de acuerdo con lo dicho sobre que la contradicción en el procedimiento administrativo se debe garantizar de un modo u otro, la simple omisión del trámite de audiencia previa no provoca *per se* indefensión al interesado si éste ha tenido la oportunidad para formular alegaciones y presentar documentos en un momento posterior a aquel en el que debería dársele el trámite de audiencia previa.

En el fondo de este entendimiento late una concepción funcional del trámite de audiencia previa en lugar de su consideración como un elemento estructural del procedimiento administrativo²⁸; quiere decirse, si se reputara que la audiencia previa es un elemento estructural del procedimiento

administrativo, su inobservancia no podría ser calificada como un defecto formal, sino como una infracción de una cuestión material de la regulación del procedimiento administrativo que determinaría la anulabilidad de las actuaciones ex artículo 63. 1 LRJAP-PAC, no siendo de aplicación el apartado Segundo de este precepto que se reserva a infracciones meramente formales del ordenamiento a las que por su carácter se le exige el *plus* de la producción de indefensión para poder las mismas determinar la invalidez de los actos.

En cambio, si la audiencia previa se considera como un trámite funcional al principio de contradicción, como un trámite para garantizar el mismo en el procedimiento administrativo -aunque sea el trámite más importante pues es en el mismo en el que, a través de la puesta de manifiesto del expediente, se conocen todas las actuaciones administrativas desarrolladas-, su inobservancia debería reputarse como un defecto de forma que no determinaría automáticamente la anulabilidad, pues si el interesado pudo formular

La omisión del trámite de audiencia previa en los procedimientos administrativos es una circunstancia que no debería considerarse susceptible de determinar la nulidad de pleno Derecho de las actuaciones; al máximo podría significar su anulabilidad siempre que tal inobservancia produzca una indefensión real y efectiva en el interesado,

28 En la precitada STS de 22 de noviembre de 1989 (RJ 1989/8355) ya se apuntaba esta cuestión y el alcance de las consecuencias de dársele una u otra consideración, concretamente, se advertía en el Fundamento de Derecho Segundo que "Sin negar el hecho de la importancia que tiene en la normal marcha del procedimiento el referido trámite de audiencia (...) sin embargo, ello no debe llevarnos al extremo de desnaturalizar su verdadero significado, ni de olvidar la diversidad de su papel, según se le considere como elemento componente del procedimiento -como elemento de su estructura-, o se le estime en una visión funcional".

alegaciones y presentar documentos en cualquier otro trámite posterior no existiría indefensión alguna, circunstancia esta cuya concurrencia requiere el artículo 63. 2 LRJAP-PAC a tales efectos²⁹.

De esta forma, sólo la situación de indefensión que podría derivar de la omisión de la audiencia previa -de no haberse concedido otro trámite para formular alegaciones y presentar documentos- es susceptible de determinar un vicio de validez de las actuaciones, pero, aun concurriendo la misma, deben aceptarse dos puntualizaciones.

De una parte, la indefensión ha de ser real y efectiva³⁰, esto es, cuando se quiera hacer valer que la omisión del trámite de audiencia previa en el procedimiento administrativo ha determinado la imposibilidad de alegar y probar, deberá precisarse cómo tal inobservancia ha conculcado el derecho de defensa, no bastará con afirmar que así ha sucedido, sino que el interesado deberá determinar los extremos que provocan la situación de indefensión³¹.

Por otra parte, una vez se produzca indefensión y se determinen los extremos que la provocan, sucede sin embargo que el vicio de anulabilidad que informaría entonces a las actuaciones podría verse subsanado

29 En este sentido véase la STS de 13 de octubre de 2000 (RJ 2000/7915), en cuyo Fundamento de Derecho Quinto, además de confirmarse tal aseveración, se esboza el concepto de indefensión que debe manejarse a estos efectos al señalarse que "Según el artículo 63.2, para que el defecto de forma acarree la invalidez del acto es necesario, por lo que aquí importa, que el vicio produzca una indefensión al interesado. Por eso el interesado a quien no se ha oído no puede impugnar el acto alegando sólo ese mero vicio formal (como aquí ocurre) sino que tiene que poner de manifiesto que por esa causa ha sufrido indefensión, es decir, una disminución de sus posibilidades de alegación y prueba. Esa disminución significa que al no serle concedida audiencia en su momento, ha perdido irremisiblemente, por la razón que sea, todas o algunas de esas posibilidades, de suerte que más tarde no podrá utilizarlas. En tal caso se ha producido una indefensión que es causa de anulación del acto administrativo. En otro caso, es decir, si a pesar de la falta de audiencia las posibilidades de alegación y prueba siguen intactas, el vicio formal no ha producido indefensión y constituye un mero vicio de forma no invalidante". Con distintas palabras mas con idéntica conclusión, véase el Fundamento de Derecho Segundo de la STS de 16 de marzo de 2005 (RJ 2005/3264).

30 Complementando lo dicho sobre el concepto de indefensión que ha de manejarse y sirviendo de base para lo que se advertirá sobre la actitud del interesado en relación con tal circunstancia, significativa es la STS de 16 de marzo de 2005 (RJ 2005/3264), en cuyo Fundamento de Derecho Segundo se exige que esta indefensión sea real y efectiva al especificarse que "si es esencial el trámite de audiencia, es porque su falta podría determinar que se produjese la efectiva indefensión del afectado. Ahora bien, esa indefensión no equivale a la propia falta del trámite, sino que ha de ser real y efectiva, esto es, para que exista indefensión determinante de la anulabilidad del acto es preciso que el afectado se haya visto imposibilitado de aducir en apoyo de sus intereses cuantas razones de hecho y de derecho pueda considerar pertinentes para ello". En otras palabras, la indefensión que exige el artículo 63. 2 LRJAP-PAC conlleva que el interesado se haya visto imposibilitado para formular alegaciones o presentar documentos.

31 Esta necesidad de determinar los extremos que provocan la situación de indefensión por la omisión del trámite de audiencia previa se deduce de la precitada STS de 13 de octubre de 2000 (RJ 2000/7915), resolución jurisdiccional en cuyo Fundamento de Derecho Quinto se afirma en este sentido que "En el presente caso, tanto en vía administrativa (recurso de reposición) como en vía judicial (demanda y conclusiones) el interesado se ha limitado a esgrimir la falta de audiencia, pero sin ni siquiera alegar que ello le haya producido una indefensión sustancial y menos especificar qué alegaciones o pruebas hubiera podido hacer entonces que no haya podido utilizar después. Como el actor no ha hecho alegación sobre este dato capital, hemos de concluir que la falta de audiencia constituye en este caso concreto (...) un mero defecto no invalidante (...), siendo de responsabilidad suya la no utilización posterior de las alegaciones y pruebas oportunas, que han estado plenamente a su disposición". De esta tesis jurisprudencial TARDÍO PATO deduce una cierta exigencia al interesado a la hora de recurrir por este motivo, y así apunta que si sólo se invoca la vulneración de la audiencia previa "corremos el riesgo muy serio de que el órgano jurisdiccional afirme que sólo se ha producido una irregularidad no invalidante y que nosotros podíamos haber alegado y justificado en contra, en tales recursos, y no lo hemos hecho" (TARDÍO PATO, J. A.: "El principio constitucional de audiencia previa del interesado y el trámite del artículo 84 de la Ley 30/1992", op. cit., página 123).

si el interesado interpone recurso administrativo o jurisdiccional y en el mismo se le permite alegar y probar lo que a su derecho convenga, subsanación que se fundamentaría en el entendimiento de que así se compensaría, aunque sea posteriormente, la contradicción que no existió en la tramitación del procedimiento administrativo.

Atendiendo a todo lo dicho, debe concluirse que la omisión del trámite de audiencia previa en los procedimientos administrativos es una circunstancia que no debería considerarse susceptible de determinar la nulidad de pleno Derecho de las actuaciones; al máximo podría significar su anulabilidad siempre que tal inobservancia produzca una indefensión real y efectiva en el interesado, extremo cuya concurrencia deberá determinarse precisamente y que, además, podría verse subsanado si se interpone recurso administrativo o jurisdiccional, conducta que de verificarse comportaría que la omisión del trámite de audiencia previa se convirtiera en una mera irregularidad no invalidante.

b) La subsanación de su omisión por la dación de un trámite para formular alegaciones o la interposición de recursos. La relativización del trámite de audiencia previa.

Una vez que se han expuesto los criterios que podrían servir para determinar las consecuencias jurídicas que comporta la omisión del trámite de audiencia previa, es necesario complementar tal discurso con la doctrina jurisprudencial que se ha construido en torno a la posibilidad de subsanar esta infracción cuando el interesado ha tenido oportunidad de formular alegaciones y presentar documentos en otra actuación del procedimiento o en el recurso administrativo o jurisdiccional que corresponda.

En efecto, aunque en alguna sentencia se tratara, con dudoso éxito, de negarla³², la posibilidad de subsanar la omisión del trámite de audiencia previa es en la actualidad el criterio mayoritario en la doctrina del Tribunal Supremo, y así, tomándose por su claridad las palabras del Alto Tribunal:

“no se produce dicha indefensión material y efectiva cuando, pese a la falta del trámite de audiencia previo a la adopción de un acto administrativo, el interesado ha podido alegar y aportar cuanto ha estimado oportuno. Tal oportunidad de defensa se ha podido producir en el propio procedimiento administrativo que condujo al acto, pese a la ausencia formal de un trámite de audiencia; asimismo, el afectado puede contar con la ocasión de ejercer la defensa de sus intereses cuando existe un recurso administrativo posterior; y en último término, esta posibilidad de plena alegación de hechos y de razones jurídicas y consiguiente evitación de la indefensión se puede dar ya ante la jurisdicción Contencioso-Administrativa”.³³

32 Se está haciendo referencia a la STS de 19 de enero de 1985 (RJ 1985/453), resolución jurisdiccional que tras sentar que la omisión del trámite de audiencia previa provoca “la más absoluta indefensión”, añade sobre su subsanación que se trata de una “indefensión cuyos efectos no pueden entender subsanados como proclama la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de mayo de 1975, con las posibilidades de defensa atribuibles a los recursos que, posteriormente a la producción del acto o actos combatidos, se produjeran o entablaran -como en el presente caso enjuiciado-, pues como enseña la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de junio de 1975, la Administración carece de facultad para prescindir a su arbitrio de trámites legales que incluso permiten al administrado aportar documentos y justificaciones conducentes a la defensa de sus derechos”. Se dice que este fallo del Tribunal Supremo cosechó un dudoso éxito no tanto por la jurisprudencia que posteriormente vendría, sino porque el mismo reconoce ya la existencia de una corriente doctrinal que aboga por la subsanación.

33 Fundamento de Derecho Segundo de la STS de 16 de marzo de 2005 (RJ 2005/3264).

En tales circunstancias, no es de extrañar la máxima que dedujo el Tribunal Supremo al afirmar que entonces “la omisión del trámite de audiencia no merece otra calificación que la de mera irregularidad”³⁴.

Como era de esperar, esta tesis jurisprudencial no ha sido aceptada unánimemente, y así, en algún sector de la doctrina científica y en cualquier resolución jurisdiccional se viene considerando que no debería admitirse la subsanación de la omisión de la audiencia previa por la interposición de recursos administrativos o judiciales, pues la dación de tal trámite es un deber que incumbe a las Administraciones Públicas y, por lo tanto, las consecuencias de su inobservancia no pueden hacerse recaer en el interesado que padeció tal incumplimiento³⁵.

Aunque más adelante se expondrán ciertas discrepancias con este autorizadísimo entendimiento de la problemática de la subsanación de la omisión del trámite de audiencia previa, vaya por delante que en ningún momento se pone en duda que las Administraciones Públicas debieran en todo caso dar trámite de audiencia previa a los interesados en el procedimiento administrativo, mas siendo pacífico este extremo, se cree no obstante que la posibilidad de subsanar la omisión de tal actuación administrativa -tan patológica como frecuente- es más amplia de cuanto se patrocina por la doctrina apenas trascrita.

Ciertamente, para evitar el acertadamente denominado peregrinaje judicial³⁶, la subsanación por la interposición del recurso contencioso-administrativo debe admitirse sólo en aquellos casos -se creen escasos- en los que no se haya dado al interesado ninguna oportunidad para formular alegaciones y presentar documentos en todo el procedimiento y en los recursos administrativos que se hubieran ejercitado o podido ejercitar por éste; en tal circunstancia no se habrán observado las necesarias exigencia de contradicción que se requieren para el procedimiento administrativo³⁷, y efectivamente, estando las Administraciones Públicas obligadas a ello, las consecuencias de su incuria no pueden significar que sea el interesado quien finalmente deba abrir la instancia para combatir una infracción imputable exclusivamente al órgano administrativo instructor competente.

34 Esta conclusión, que se fundamenta en el principio de economía procedimental, puede encontrarse en el Fundamento de Derecho Segundo de la STS de 11 de junio de 2003 (RJ 2003/5433).

35 Citando a ESCRIBANO COLLADO, expresa TARDÍO PATO que este entendimiento de la cuestión de la subsanación es peligroso para el interesado “porque desplaza los efectos de la conducta irregular de la Administración obligándole a recurrir por vicios de forma, a la vez que devalúa el procedimiento administrativo, convirtiéndolo en una materia disponible para la Administración y niega, en definitiva, relevancia jurídica a los derechos de defensa de los ciudadanos”, a lo que añade, siguiendo el Fundamento de Derecho Quinto de la STS de 21 de mayo de 2002 (RJ 2002/5082) y tras describir la finalidad del trámite de audiencia previa, que “por ello, la eventual posibilidad de acudir a este último proceso no dispensa a la Administración de su obligación de ofrecer y hacer efectivo aquel trámite” (TARDÍO PATO, J. A.: “El principio constitucional de audiencia previa del interesado y el trámite del artículo 84 de la Ley 30/1992”, op. cit., páginas 130 y 127).

36 Véase la STSJ de Andalucía (sede de Sevilla) de 11 de abril de 2003, en cuyo Fundamento de Derecho Segundo se admitirá la anulación de las actuaciones en un procedimiento tributario de comprobación de valores señalándose que “ello por cuanto de otra forma se causa indudable indefensión al contribuyente, obligando a un peregrinaje ineludible ante el Tribunal Económico-Administrativo y ante la jurisdicción, cuando sus alegaciones deben analizarse por el propio órgano de gestión, si es que no se aquieta a la decisión de éste”, y todo ello, añade el Tribunal Superior de Justicia andaluz, para no eludir el derecho de contradicción que debería informar esta tramitación en materia fiscal.

37 En tal situación, trayendo a colación las precitadas SSTs de 16 de marzo de 2005 (RJ 2005/3264) y de 13 de octubre de 2000 (RJ 2000/7915), puede entenderse que se ha provocado al interesado una situación de indefensión real y efectiva al no poder éste aducir en apoyo de sus intereses cuantas razones de hecho y de derecho pudiera considerar pertinentes, perdiendo así sus posibilidades de una defensa contradictoria en vía administrativa.

Dicho lo anterior, debe refinarse esta excepción a la posibilidad de subsanar la omisión del trámite de audiencia previa por la interposición del recurso contencioso-administrativo, pues en los supuestos en los que el interesado no formule pretensión sobre la concurrencia de este vicio formal, o se limite a formularla sin determinar los extremos que provocan su indefensión, la exigencia de que ésta sea real y efectiva insta a que se tenga entonces por subsanada la omisión de la audiencia previa, ya que en tales circunstancias la falta de defensa contradictoria será atribuible igualmente a la impericia procesal del interesado.

A contrario, en definitiva, sólo en aquellos casos en los que se alegue adecuadamente tal infracción procedimental, o se formule la misma conjuntamente con otras pretensiones jurídico-materiales, podrá entenderse que la interposición del recurso contencioso-administrativo no subsana la posible situación de indefensión que hubiera podido generar la omisión del trámite de audiencia previa³⁸.

Más allá de estos supuestos de subsanación por la interposición del recurso contencioso-administrativo, en los casos en los que el interesado sí haya tenido oportunidad en la vía administrativa de formular alegaciones y presentar documentos en un momento procedimental distinto y posterior al del trámite de audiencia previa, habrá de considerarse plenamente aplicable esta tesis jurisprudencial sobre la subsanación de la omisión de esta actuación administrativa, pues, como se ha visto, ésta no es un elemento sustancial del procedimiento, sino una expresión del principio de contradicción que debe presidirlo, de manera que, entendiendo la audiencia previa desde una visión funcional y una vez garantizada contradicción por la dación del pertinente trámite en la vía administrativa, no podrá entonces esgrimirse que su omisión provoca una situación de indefensión que se obstaría por haberse concedido ya en la vía administrativa un trámite efectivo para la formulación de alegaciones y presentación de documentos.

A modo de resumen de todo lo dicho, debe concluirse (i) que la omisión de la audiencia previa se verá subsanada cuando el interesado haya dispuesto en el procedimiento o en el recurso administrativo correspondiente de un trámite distinto y posterior al de audiencia previa para formular alegaciones y presentar documentos, e igualmente, (ii) que en los casos en los que no se hubiera concedido tal trámite en la vía administrativa, la interposición del recurso contencioso-administrativo subsanaría igualmente este vicio procedimental, excepción de los supuestos en los que se alegue adecuadamente tal infracción, ya sea como única pretensión o conjuntamente con otras jurídico-materiales.

c) La puesta de manifiesto del expediente en su integridad como límite a la relativización del trámite de audiencia previa.

Antes de cerrar este apartado, se debe hacer una referencia siquiera breve a una última circunstancia que integra y completa lo expuesto anteriormente sobre las consecuencias jurídicas que deben anudarse a

38 En este sentido véase la STS de 21 de mayo de 2002 (RJ 2002/5082).

Esta resolución jurisprudencial, que se utiliza como argumento para negar la subsanación de la omisión del trámite de audiencia previa por la interposición del recurso contencioso-administrativo, no aboga en puridad por tal imposibilidad, pues en su Fundamento de Derecho Quinto se limita a contrario esta inidoneidad al afirmarse que “el proceso jurisdiccional instado con esa sola finalidad no comporta la necesaria subsanación de la invalidez e indefensión que se haya producido en la vía administrativa como consecuencia de la omisión del trámite de audiencia” y que “La subsanación a través de la fase judicial de los vicios de indefensión que puedan haber existido en el procedimiento administrativo resulta procedente declararla cuando el interesado (...) hace caso omiso de esos vicios o defectos del procedimiento administrativo, plantea directamente ante el órgano judicial la cuestión de fondo que quería hacer valer en los trámites administrativos omitidos, y efectúa, en esa misma fase judicial, alegaciones y pruebas con la finalidad de que el tribunal se pronuncie sobre dicha cuestión de fondo”.

la omisión del trámite de audiencia previa. Concretamente, se quiere mínimamente profundizar en cómo puede influir en lo dicho hasta ahora las irregularidades en la puesta de manifiesto del expediente por parte de las Administraciones Públicas al objeto de que los interesados puedan formular alegaciones y presentar documentos.

En efecto, anteriormente se afirmaba que la audiencia previa es cualitativamente el trámite más importante del procedimiento administrativo desde el punto de vista de la contradicción y del derecho de defensa, importancia que reside en el hecho de que sólo en este trámite el interesado conocerá todas las actuaciones que conforman el expediente administrativo ya instruido, y podrá entonces, como se decía, ejercer con plenitud el derecho a formular alegaciones y presentar los documentos que le convengan, esto es, ejercer con plenitud el derecho de defensa.

Tal circunstancia hace de la puesta de manifiesto del expediente una fase casi intangible del trámite de audiencia previa, hasta el punto que la falta de integridad del expediente que se pone a disposición del interesado se viene considerando una irregularidad en la dación del trámite de audiencia previa susceptible de invalidar las actuaciones practicadas por generarse indefensión³⁹, y ello independientemente de que éste conociera en mayor o menor medida las mismas por cualquier razón⁴⁰. En otras palabras, las irregularidades en la puesta de manifiesto del expediente pueden comportar a las actuaciones consecuencias jurídicas

39 Haciendo referencia a la puesta de manifiesto del expediente como fase del trámite de audiencia previa, TARDÍO PATO apunta que "En cuanto al alcance objetivo de esta fase, se destaca por la doctrina científica que la puesta de manifiesto del procedimiento debe caracterizarse por afectar a la integridad de lo actuado a ese momento, e incluso que es inadmisibles la exclusión de documento alguno" (TARDÍO PATO, J. A.: "El principio constitucional de audiencia previa del interesado y el trámite del artículo 84 de la Ley 30/1992", op. cit., página 117).

Más específicamente, en la STS de 12 de febrero de 2001 (RJ 2001/628) se mantendrá que no puede tenerse por cumplida la puesta de manifiesto del expediente cuando éste no se ponga a disposición del interesado en su integridad, y así, haciéndose referencia a la audiencia previa, en el Fundamento de Derecho Tercero de esta resolución jurisdiccional se afirmará que "el artículo 91.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo, al igual que ahora el artículo 84 de la Ley 30/1992, configuró dicho trámite como aquel en que se pone de manifiesto el expediente al interesado, en el momento y a los fines que el precepto concreta (...) consiguientemente, aquel trámite no podrá tenerse por cumplido si lo que se pone de manifiesto es tan sólo una parte del expediente, que omite o no comprende otras que, no siendo reservadas o de no acceso para el interesado, sí son objetivamente de conocimiento oportuno o conveniente, al menos, para el ejercicio del derecho de alegación", circunstancia de la que el Tribunal Supremo, ratificando la sentencia de instancia, deduce una situación de indefensión susceptible de anular las actuaciones procedimentales.

Por su parte, en el Fundamento de Derecho Cuarto de la STS de 4 de febrero de 1999 (RJ 1999/1382) se va más lejos, y se anula la nulidad de pleno Derecho a las actuaciones administrativas desarrolladas por la vía de hecho aduciendo que "el acuerdo de la Comisión Permanente de que no se reinstalara el mercado en su lugar habitual han sido aprobados o adoptados sin que mediara en absoluto la tramitación de expediente alguno, y desde luego sin audiencia de los interesados (...) La ausencia de expediente es manifiesta en el caso estudiado, toda vez que, intimado el Ayuntamiento por la Sala para remitir ese expediente, remitió en cambio acuerdos relativos a actuaciones distintas"; en tales circunstancias el Alto Tribunal consideró que las actuaciones desarrolladas eran nulas al haberse prescindido del procedimiento legalmente establecido por no ponerse de manifiesto expediente alguno.

40 En este sentido véase la STSJ de Andalucía (sede de Málaga) de 20 de enero de 2005, en cuyo Fundamento de Derecho Primero, haciéndose referencia a la necesidad de que con anterioridad al dictado de la resolución se ponga de manifiesto el expediente al interesado, se subraya que "no puede obviarse su necesidad en aras a que el recurrente conocía la existencia de actuaciones de la administración relativa a la liquidación a efectuar por la misma pues dicho conocimiento por sí mismo no es equiparable al conocimiento del expediente pues solamente con éste pueden conocerse los motivos y causas de la liquidación de la Administración y en consecuencia hacer alegaciones y presentar pruebas al respecto", esto es, que aunque hubiera sido el interesado el que hubiera aportado todo o la mayoría del soporte documental del expediente administrativo, éste deberá ponerse de manifiesto aunque ya lo conozca.

equiparables a la de la omisión del trámite de audiencia en el que la misma se inserta.

No obstante, de acuerdo con lo dicho anteriormente, debería aceptarse igualmente la subsanación de esta infracción procedimental si se posibilita el conocimiento de lo actuado por la Administración Pública en un trámite posterior en vía administrativa o ya en la vía contencioso-administrativa⁴¹, pues en tal situación no podría alegarse la subsistencia de la situación de indefensión que generaría la irregular puesta de manifiesto del expediente en el trámite de audiencia previa⁴². En efecto, aunque en el supuesto de hecho relativo a la apenas referida STS de 12 de febrero de 2001 (RJ 2001/628) no se pudo materializar esta subsanación de la invalidez de las actuaciones derivada de las irregularidades en la puesta de manifiesto del expediente -¡pues éste se perdió!-, lo cierto es que en la misma resolución jurisdiccional se acoge implícitamente la posibilidad de subsanar la indefensión si el expediente administrativo es puesto en conocimiento del interesado, aunque sea con posterioridad, y éste puede en consecuencia formular alegaciones y presentar documentos y demás medios de prueba en ejercicio de su derecho de defensa.

En comparación con lo dispuesto en el artículo 84 LGT, debe concluirse que la posposición de trámite de audiencia previa prevista en el artículo 99. 8 LGT no supone una merma de las garantías del obligado tributario

Por lo tanto, por su función instrumental en relación con el principio de contradicción y el derecho de defensa, debe aceptarse la singular importancia de la puesta de manifiesto del expediente en la audiencia previa, y en consecuencia, debe considerarse que las irregularidades cometidas por las Administraciones Públicas en tal fase de este trámite procedimental podrían equipararse a una omisión del mismo; pero, dicho lo anterior, esta infracción procedimental es también susceptible de subsanarse si posteriormente, en la vía administrativa o ya en el recurso contencioso-administrativo, se pone en conocimiento del interesado el expediente instruido en su integridad.

41 Téngase en cuenta el mandato contenido en el artículo 52. 1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa -en adelante, LJCA-, precepto en el que se ordena que "Recibido el expediente administrativo en el Juzgado o Tribunal y comprobados, y en su caso completados, los emplazamientos, se acordará que se entregue al recurrente para que se deduzca la demanda en el plazo de veinte días".

42 Ya se vio anteriormente como la STS de 12 de febrero de 2001 (RJ 2001/628) consideraba que las irregularidades en la puesta de manifiesto del expediente provocaban una situación de indefensión susceptible de determinar la anulabilidad de lo actuado, sin embargo, en el Fundamento de Derecho Tercero de esta resolución jurisdiccional se contempla la posibilidad de subsanar la situación inicial de indefensión al apuntarse que "en este caso no fue posible reparar la indefensión dada la posterior situación de extravío o no localización del expediente administrativo (...) en esa situación de no localización posterior del expediente, que ha obligado a la tramitación y decisión del recurso contencioso-administrativo sin disponer de él, deviene de todo punto lógico sostener que la inicial situación de indefensión, generada ya al no cumplimentarse el trámite de audiencia en la forma exigible, se mantuvo, sin subsanación real, en los momentos sucesivos de la impugnación en sede administrativa y jurisdiccional".

3. El trámite de audiencia previa (y otras garantías de contradicción) en los procedimientos tributarios

3. 1. Antecedentes normativos.

Frente al procedimiento administrativo común en el que la audiencia previa tiene una tradición secular⁴³, la generalización de este trámite en los expedientes en materia fiscal es una novedad relativamente reciente que tiene entrada en el ordenamiento jurídico-tributario sólo tras la aprobación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente -en adelante, LDCG-⁴⁴.

En efecto, excepción hecha de las referencias específicas contenidas en determinados preceptos como los artículos 37. 4 y 123. 3 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria -en adelante, LGT/1963-⁴⁵, fueron los artículos 21 y 22 LDGC los preceptos que, con carácter general, consagraron el principio de contradicción en los procedimientos tributarios, introduciendo, a imagen de la inspiradora LRJAP-PAC, sendos derechos por los cuales los contribuyentes podrían formular alegaciones y presentar

43 En la Base 10ª de la Ley de 19 de octubre de 1889, de bases del procedimiento administrativo, ya se contemplaba el trámite de audiencia previa al disponerse que "Instruidos y preparados los expedientes para su resolución, se comunicará a los interesados para que dentro del plazo que se señale, y sin que pueda bajar éste de diez días ni exceder de treinta, aleguen y presenten los documentos o justificaciones que consideren conducentes a sus pretensiones" (Gaceta de Madrid de 25 de octubre de 1889), mandato que vino a reiterarse grosso modo en el artículo 91. 1 de la Ley de 17 de julio de 1958, de Procedimiento Administrativo.

44 Así es, de acuerdo con el tan evirterno como incumplido propósito del legislador fiscal de adaptar el procedimiento tributario al marco jurídico establecido al respecto en la LRJAP-PAC, en la Exposición de Motivos de la LDGC se señalaba que "En este contexto, el capítulo IV recoge los derechos de los contribuyentes enunciados en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, con su adaptación a las peculiaridades de los procedimientos tributarios, así como los demás derechos generales de los contribuyentes en dichos procedimientos, tales como la obligación de la Administración tributaria de resolver las cuestiones planteadas, el derecho a presentar alegaciones y al trámite de audiencia, los plazos en que deben resolverse los procedimientos tributarios y los plazos de prescripción". En este sentido, PONT MESTRES confirma críticamente que "este derecho de audiencia constitucionalmente proclamado, estuvo ausente de regulación en el ámbito tributario (...) hasta que fue incorporado a la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes" (PONT MESTRES, M.: "Acerca del derecho del contribuyente, en el procedimiento de inspección, al trámite de audiencia previa antes de suscribir el acta", Revista Técnica Tributaria número 74, 2006, página 53), añadiendo NAVARRO EGEA que "Quizás con el ánimo de superar esta infravaloración en su tratamiento normativo, la Ley 1/1998 (...) insiste en formular las manifestaciones básicas del derecho a ser oído, que teniendo pleno reconocimiento en la Ley 30/1992 (...) se elevan a la condición de principio general en este ámbito de los procedimientos tributarios" (NAVARRO EGEA, M.: "El derecho a presentar alegaciones y el trámite de audiencia en la gestión de los tributos", Revista Española de Derecho Financiero número 108, 2000, página 553).

45 Tras su reforma por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, y declarado expresamente vigente por el apartado Tercero de la Disposición Derogatoria Única LDGC, véase lo dispuesto en relación con el trámite de audiencia previa en el artículo 123. 3 LGT/1963:

"Antes de dictar la liquidación se pondrá de manifiesto el expediente a los interesados o, en su caso, a sus representantes para que, en un plazo no inferior a diez días ni superior a quince, puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes"

Véase también lo dispuesto al respecto en el artículo 37. 4 LGT/1963:

"En todo caso, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia del interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance".

documentos en distintas fases de los expedientes en materia fiscal⁴⁶.

Aunque la LDGC parecía querer equiparar la trascendencia de uno y otro derecho, debe reiterarse lo dicho anteriormente sobre la mayor importancia cualitativa del trámite de audiencia previa, pues sólo en este momento procedimental el obligado tributario conocerá el expediente en su integridad, pudiendo entonces, se reitera, ejercer con plenitud su derecho de defensa alegando y presentado cuantos documentos a su derecho o intereses convenga⁴⁷.

3. 2. El trámite de audiencia previa en algunos procedimientos de aplicación de los tributos.

a) El trámite de audiencia previa en las normas comunes a los procedimientos tributarios.

Una vez generalizada la dación del trámite de audiencia previa en los procedimientos tributarios de acuerdo con los mandatos del LDGC, lo cierto es que la normativa reguladora de estos expedientes, más allá de los preceptivos desarrollos reglamentarios, no se vio modificada sino ya con la aprobación de la LGT.

Así es, la LDGC introdujo una regulación del trámite de audiencia previa en los procedimientos tributarios que puede considerarse asimilable a la contenida en la LRJAP-PAC; sin embargo, este inusual paralelismo entre normativa administrativa general y normativa fiscal se vio truncado con la entrada en vigor de la

46 Véase lo dispuesto en el artículo 21 LDGC sobre el derecho a formular alegaciones en los procedimientos de gestión tributaria de la LDGC:

“Los contribuyentes podrán, en cualquier momento del procedimiento de gestión tributaria anterior al trámite de audiencia o, en su caso, a la redacción de la propuesta de resolución, aducir alegaciones y aportar documentos u otros elementos de juicio, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución”

Véase también lo dispuesto en el artículo 22. 1 LDGC sobre el trámite de audiencia previa:

“En todo procedimiento de gestión tributaria se dará audiencia al interesado antes de redactar la propuesta de resolución para que pueda alegar lo que convenga a su derecho”.

Finalmente, en la relación de derechos generales del contribuyente se recogen ambos diferenciadamente en las letras k) y l) del artículo 3 LDGC.

47 Se afirma que la LDGC parece querer equiparar la importancia de tales derechos no tanto por su inclusión conjunta en el artículo 3 LDGC, sino porque en el artículo 21 LDGC se extiende ex novo la posibilidad de formular alegaciones hasta el momento anterior a la propuesta de resolución, haciéndose así coincidir temporal y funcionalmente con el derecho al trámite de audiencia previa.

No obstante, como se apuntaba anteriormente en relación con el procedimiento administrativo común, DE MIGUEL ARIAS, haciendo referencia al trámite de audiencia previa, insiste en que “existe la posibilidad de alegar y aportar documentos, justificantes y pruebas con anterioridad a este momento procedimental; sin embargo, la mayoría de la doctrina estima que el trámite al que ahora aludimos no constituye una reiteración del mismo derecho, sino que, por el contrario, presenta una finalidad distinta, puesto que sólo en este instante el obligado tributario tiene conocimiento de la totalidad del expediente, pudiendo realizar una defensa plena y formular su posición definitiva” (DE MIGUEL ARIAS, S.: “El derecho a formular alegaciones y a aportar documentos, justificantes y pruebas antes de la propuesta de resolución, y el derecho a la audiencia en el procedimiento sancionador tributario”, Revista Técnica Tributaria número 83, 2008, página 72).

LGT, en cuyo articulado se encuentran disposiciones que regulan tal trámite en un modo diverso al de los preceptos dedicados al mismo en la LRJAP-PAC⁴⁸.

Estas disposiciones afectan a la ordenación del trámite de audiencia previa en distintos procedimientos tributarios, y por ello, para su mejor exposición y comprensión, se cree conveniente afrontar el análisis de tales particularidades normativas en sede separada según el expediente en materia fiscal de que se trate, iniciándose tal menester con un estudio siquiera breve del trámite de audiencia previa dentro de las normas comunes a los procedimientos tributarios.

En este sentido, una vez que en las letras l) y m) del artículo 34. 1 LGT se reiteran los derechos de los obligados tributarios a formular alegaciones y al trámite de audiencia previa⁴⁹, debe advertirse que la LGT no regula expresamente esta última actuación administrativa, limitándose a prever la posibilidad de postergarla en el artículo 99. 8 LGT⁵⁰.

De esta forma, la ordenación del trámite de audiencia previa queda confiada a la disposición reglamentaria, concretamente, al artículo 96 del Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria -en adelante, RGGIT-⁵¹, precepto que norma tal trámite del procedimiento tributario con notable detalle y exhaustividad⁵².

Además de otras diferencias que se pueden considerar menores -la exoneración del deber de notificar cuando se prescinda del trámite de audiencia previa, la preclusión de la facultad de aportar documentos una vez evacuado el trámite de audiencia previa, etc.-, de las normas transcritas interesa destacar ahora la diversidad existente entre la LGT y LRJAP-PAC en cuanto al momento procedimental en el cual es posible desarrollar el trámite de audiencia previa, pues mientras que el artículo 84. 1 LRJAP-PAC parece

48 Así lo hace notar PÉREZ ROYO, que, haciendo referencia a las especialidades de la tramitación de los procedimientos tributarios, afirma que la más significativa es la relativa al trámite de audiencia previa a la propuesta de resolución, pues "Según prevé el apartado 8 del artículo 99, de este trámite se podrá prescindir en los siguientes supuestos (...) b) cuando en las normas reguladoras del correspondiente procedimiento esté previsto un trámite de alegaciones posterior a dicha propuesta" (PÉREZ ROYO, F.: "Derecho Financiero y Tributario", 15ª edición, Civitas, Cizur Menor, 2005, página 230).

49 Véase lo dispuesto en el artículo 34. 1 letras l) y m) LGT sobre el derecho a formular alegaciones y sobre el trámite de audiencia previa en los procedimientos tributarios:

"Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:

l) Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.

m) Derecho a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta ley".

50 Véase lo dispuesto en el artículo 99. 8 LGT sobre el momento:

"En los procedimientos tributarios se podrá prescindir del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución cuando se suscriban actas con acuerdo o cuando en las normas reguladoras del procedimiento esté previsto un trámite de alegaciones posterior a dicha propuesta. En este último caso, el expediente se pondrá de manifiesto en el trámite de alegaciones. El trámite de alegaciones no podrá tener una duración inferior a 10 días ni superior a 15".

51 Aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

52 Por su extensión, baste ahora con señalar que en el artículo 96. 1 RGGIT, tras describirse el desarrollo del trámite de audiencia de previa, se apunta que "En los procedimientos en los que se prescinda del trámite de audiencia por estar previsto un trámite de alegaciones posterior a la propuesta de resolución o de liquidación, la Administración tributaria notificará al obligado dicha propuesta para que efectúe las alegaciones que considere oportunas y en dicho trámite será de aplicación lo dispuesto en los párrafos anteriores".

querer limitarlo al inmediatamente anterior a la redacción de la propuesta de resolución -pese a la flexibilización que ha operado en este sentido la jurisprudencia que interpreta tal precepto-, en cambio, el artículo 99. 8 LGT prevé expresamente la posibilidad de posponer el trámite de audiencia previa a un momento procedimental posterior a la redacción de la propuesta de resolución.

Esta posibilidad prevista en el artículo 99. 8 LGT y desarrollada en el artículo 96 RGGIT, pese a las denominaciones utilizadas en ambos preceptos, no significa transformar el trámite de audiencia previa en un mero derecho a formular alegaciones. Una lectura de tales disposiciones invita a pensar que lo que sucede en realidad en tales hipótesis, como aquí se patrocina, es que el trámite de audiencia previa se pospone en el tiempo, pues en el denominado trámite de alegaciones posterior se verificará igualmente el elemento diferencial de una y otra actuación administrativa: la puesta de manifiesto del expediente. Por ello, por tratarse de trámites idéntico con la única diferencia del momento procedimental en que se evacuan, se cree correcto y más conveniente hablar de una posposición de la audiencia previa que de prescindir de la misma por preverse una trámite de alegaciones posterior⁵³.

Una vez puesta de manifiesto esta diferencia entre la LGT y la LRJAP-PAC, inexorablemente surge entonces la interrogante acerca de las consecuencias que la misma puede comportar desde el punto de vista de las garantías en el procedimiento del obligado tributario, o en otras palabras, si la posposición de trámite de audiencia previa en los expedientes en materia fiscal afecta a la contradicción de estos procedimientos determinando menores posibilidades de defensa.

Atendiendo a la jurisprudencia anteriormente expuesta, la respuesta a esta cuestión es predecible, pues, como se había dicho, la audiencia previa no debe reputarse tanto como un elemento estructural del procedimiento, sino como un trámite funcional al principio de contradicción, que podría salvaguardarse igualmente si el obligado tributario, con posterioridad a la propuesta de resolución, tiene no obstante la oportunidad de formular alegaciones y aportar los documentos que estime conveniente previa puesta de manifiesto del expediente administrativo en su integridad. De esta forma, en comparación con lo dispuesto en el artículo 84 LGT, debe concluirse que la posposición de trámite de audiencia previa

La LDGC introdujo una regulación del trámite de audiencia previa en los procedimientos tributarios que puede considerarse asimilable a la contenida en la LRJAP-PAC; sin embargo, este inusual paralelismo entre normativa administrativa general y normativa fiscal se vio truncado con la entrada en vigor de la LGT

53 En este sentido, haciendo referencia al trámite que se concederá al interesado para formular alegaciones con la notificación de la propuesta de resolución en el procedimiento sancionador en materia tributaria ex artículo 210. 4 y 5 LGT, DE MIGUEL ARIAS apunta que "conviene señalar que dichos preceptos emplean los términos trámite de «audiencia» o de «alegaciones» según se realice el mismo antes o después de la propuesta de resolución, respectivamente (art. 99.8 LGT), refiriéndose ambas denominaciones a la misma realidad" (DE MIGUEL ARIAS, S.: "El derecho a formular alegaciones y a aportar documentos, justificantes y pruebas antes de la propuesta de resolución, y el derecho a la audiencia en el procedimiento sancionador tributario", op. cit., página 71)

Se insiste en que un ejercicio pleno del derecho de defensa exigiría que la Administración Tributaria debiera especificar en la propuesta de liquidación, de forma suficiente y motivada, los datos que ha utilizado para redactar la propuesta de liquidación, cómo los ha obtenido y cómo los ha aplicado dando origen a la discrepancia causa de esta forma de iniciación del procedimiento

prevista en el artículo 99. 8 LGT no supone una merma de las garantías del obligado tributario, al contrario, el hecho de concederse tal trámite una vez conocida la propuesta de resolución permitiría, como apuntan MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ⁵⁴, un ejercicio más pleno del derecho de defensa al conocerse ya una primera expresión de la voluntad de la Administración Tributaria actuante acerca de los hechos y fundamentos de Derecho aplicables al caso.

b) El trámite de alegaciones en los procedimientos de gestión tributaria.

Apuntadas estas mínimas notas acerca del trámite audiencia previa en las normas comunes a los procedimientos tributarios, el estudio de esta institución requiere a continuación el análisis de su aplicación en los distintos expedientes en materia fiscal, lo que se comienza con una breve profundización en la regulación del trámite de audiencia previa en algunos de los principales

procedimientos de gestión tributaria previstos en el artículo 123. 1 LGT... aunque sería más exacto decir que se comienza con una breve profundización en la regulación del trámite de alegaciones pues, en virtud de lo dispuesto en el precitado artículo 99. 8 LGT, se ha optado por prescindir formalmente del de audiencia previa por preverse en estos expedientes un posterior trámite de alegaciones, garantía de contradicción que en los procedimientos de aplicación de los tributos podría equipararse a la audiencia previa de acuerdo con lo apuntado anteriormente.

Los procedimientos iniciados mediante declaración

Así, siguiendo el orden en que tales expedientes están recogidos en este precepto, debe analizarse en primer lugar las garantías de contradicción en los procedimientos iniciados mediante declaración. En

54 Haciendo referencia a la posibilidad de posponer el trámite de audiencia previa ex artículo 99. 8 LGT, MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ apuntan que "Se trata de una previsión lógica, al objeto de no duplicar trámites que añaden poco a la defensa de los derechos de los obligados y sí complican el procedimiento. Además, con buen criterio, se ha optado por eliminar el trámite que menor garantías ofrece al obligado tributario, que es el previo", concluyendo entonces que éste "En el posterior siempre puede defender mejor sus intereses conociendo la propuesta de resolución administrativa" (MARTÍN FERNÁNDEZ, J. Y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: "Las fases de los procedimientos tributarios" en "Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala", Dykinson, Madrid, 2008, página 488).

Con fundamento en el principio de economía procedimental, ya alcanzaba similar conclusión FERNÁNDEZ JUNQUERA al señalar en este sentido que "Es un supuesto en el que por aplicación del principio de economía procesal se ha entendido que se puede prescindir del trámite de audiencia porque el derecho del interesado queda suficientemente salvaguardado, al tener acceso al expediente y poder formular las alegaciones que convengan a su derecho" (FERNÁNDEZ JUNQUERA en "La nueva Ley General Tributaria", Civitas, Madrid, 2004, página 420).

relación con los mismos, el artículo 129. 3 LGT contempla la dación de un trámite de alegaciones con la notificación propuesta de liquidación y para los supuestos en los que, para dictar la liquidación correspondiente, la Administración Tributaria tenga en cuenta datos o valores distintos de los consignados por el obligado tributario⁵⁵.

Esta opción del legislador de conceder en este caso un trámite de alegaciones con la propuesta de liquidación, en lugar de dar audiencia previa al obligado tributario, debe reputarse correcta, pues tal trámite de alegaciones, además de asegurar la contradicción en el expediente cuando existen discrepancias entre la Administración Tributaria y el obligado, se adecua más satisfactoriamente al desarrollo de este procedimiento, en el que la primera actuación de la Administración Tributaria será o bien la liquidación o bien su propuesta precisamente cuando exista discrepancia.

Procede ahora analizar
cuáles son las garantía
de este principio en
el procedimiento de
comprobación limitada, pues
en el mismo, a diferencia de
los anteriores y por la cierta
similitud que presenta con el
procedimiento inspector , se
encontrará otro medio para
asegurar la contradicción:
las diligencias

Pese a lo dicho, y siendo cierto que la audiencia previa sólo procederá cuando así se prevea en la LGT, en los supuestos en los que existan discrepancias entre la Administración Tributaria y el obligado, además de hacerse mención a esta circunstancia en la propuesta de liquidación y aun cuando el expediente debiera ser puesto de manifiesto en el trámite de alegaciones ex artículo 96. 1 RGGIT, se cree que no hubiera estado de más contemplar expresamente la necesidad de que el obligado tributario sea puesto en conocimiento de los datos que ha utilizado la Administración Tributaria, cómo los ha obtenido y la razón que le ha impulsado a emplearlos separándose de los consignados por el primero, pues sólo de esta forma podrá el obligado tributario ejercitar plenamente su derecho defensa, ya sea en el trámite de alegaciones

55 Véase lo dispuesto en el artículo 129. 3 LGT sobre este hipotético trámite de alegaciones en los procedimientos iniciados mediante declaración:

“Realizadas las actuaciones de calificación y cuantificación oportunas, la Administración tributaria notificará, sin más trámite, la liquidación que proceda, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente.

Quando se hayan realizado actuaciones de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo y los datos o valores tenidos en cuenta por la Administración tributaria no se correspondan con los consignados por el obligado en su declaración, deberá hacerse mención expresa de esta circunstancia en la propuesta de liquidación, que deberá notificarse, con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho que la motiven, para que el obligado tributario alegue lo que convenga a su derecho”.

Excepción de los correspondientes en la materia aduanera, la regulación legal de los procedimientos iniciados mediante declaración encuentra desarrollo reglamentario en los artículos 133 y 135 RGGIT, preceptos en los que no se profundiza en la cuestión del trámite de alegaciones en tales expedientes, como apunta ALCALA SACRISTÁN en “Manual de aplicación de los tributos”, Instituto de Estudios Fiscales, 2008, página 656.

contra la propuesta que en el posterior recurso que proceda contra la liquidación⁵⁶. A esta conclusión podrían coadyuvar los derechos que ostentan los obligados tributarios a conocer el estado de tramitación de los procedimientos y a obtener copias de las actuaciones que los conforman de acuerdo con el artículo 34. 1 letra e) y s) LGT.

El procedimiento de verificación de datos

Ya en relación con el procedimiento de verificación de datos, debe señalarse en primer lugar que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 132. 1 LGT, este expediente puede iniciarse bien mediante requerimiento al obligado tributario para que éste subsane la discrepancia que consta a la Administración Tributaria o bien mediante notificación de la propuesta de liquidación cuando ésta considere que cuenta con datos necesarios para formularla. Igualmente, en virtud del artículo 133. 1 LGT, el procedimiento de verificación de datos podrá terminar, entre otras formas, mediante liquidación por la que se regularice la situación tributaria del obligado, mediante resolución que declare no haber lugar a tal regularización o mediante iniciación de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección.

Teniendo en cuenta estas particularidades, y desde el punto de vista de las garantías de contradicción en tal expediente tributario, el artículo 132. 3 LGT⁵⁷ se limita a contemplar la dación de un trámite de alegaciones al obligado una vez comunicada a éste la propuesta de liquidación y previamente a la práctica de la misma.

Esta previsión debe reputarse también acertada y coherente con la función del principio de contradicción en los procedimientos tributarios y con las particulares formas de terminación de este concreto expediente, ya que la defensa contradictoria que con el trámite de alegaciones se facilita al obligado será sólo necesaria en aquellos supuestos en los que la Administración Tributaria -contrariando la declaración o autoliquidación del obligado que contiene el defecto o error que origina la discrepancia causa de iniciación de este procedimiento- no considere subsanada la discrepancia que le consta y proceda entonces a girar la pertinente liquidación provisional que regulariza la situación tributaria del primero. Consecuencia esta regularización de la situación tributaria del obligado que pretende practicar la Administración Tributaria, es exigible entonces la dación al mismo de una par oportunidad para contestar los argumentos de la Administración Tributaria y alegar y probar lo que en defensa de su declaración o autoliquidación convenga, oportunidad que se materializaría con la concesión del trámite de alegaciones previsto en el artículo 132. 3 LGT.

56 En efecto, tras señalarse en el apartado primero que la Administración Tributaria deberá notificar la liquidación correspondiente en el plazo de seis meses, en el artículo 129. 2 LGT se subraya que a estos efectos "la Administración tributaria podrá utilizar los datos consignados por el obligado tributario en su declaración o cualquier otro que obre en su poder, podrá requerir al obligado para que aclare los datos consignados en su declaración o presente justificante de los mismos y podrá realizar actuaciones de comprobación de valores". Antes estas distintas posibilidades de actuación que ostenta la Administración Tributaria y que determinan su separación de los datos o valores suministrados por el obligado, se cree que es exigencia del principio de contradicción que en esta circunstancia sea puesto de manifiesto el posible expediente que pudiera resultar del ejercicio de tales actuaciones, ya que sólo así el obligado tributario podrá también ejercitar su derecho de defensa plenamente.

57 Véase lo dispuesto en el artículo 132. 3 LGT sobre el trámite de alegaciones en el procedimiento de verificación de datos: "Con carácter previo a la práctica de la liquidación provisional, la Administración deberá comunicar al obligado tributario la propuesta de liquidación para que alegue lo que convenga a su derecho".

Complementando lo dicho sobre el trámite de alegaciones en el procedimiento de verificación de datos, y aunque el expediente debiera ser puesto de manifiesto con el mismo ex artículo 96. 1 RGGIT, se insiste en que un ejercicio pleno del derecho de defensa exigiría que la Administración Tributaria debiera especificar en la propuesta de liquidación, de forma suficiente y motivada, los datos que ha utilizado para redactar la propuesta de liquidación, cómo los ha obtenido y cómo los ha aplicado dando origen a la discrepancia causa de esta forma de iniciación del procedimiento.

En los restantes modos de terminación de este procedimiento, al no procederse a la regularización de la situación tributaria del obligado por aclararse o justificarse la discrepancia, no se prevé la necesidad de otorgar a éste defensa contradictoria, conclusión que se podría deducir de la confrontación de los mandatos contenido en el artículo 155. 3 RGGIT y en el artículo 156. 1 RGGIT⁵⁸.

Antes de finalizar con el procedimiento de verificación de datos, permítanse unas breves notas sobre la consideración del requerimiento al obligado tributario como una garantía de contradicción en tal expediente. En efecto, el requerimiento para que aclarar o justificar la discrepancia que consta a la Administración Tributaria podría ser considerado también una expresión del principio de contradicción, sin embargo, se cree que este requerimiento, más que una manifestación de contradicción autónoma del trámite de alegaciones previsto en el artículo 132. 3 LGT, supone en realidad un ejercicio limitado del derecho de defensa que se materializará en tal trámite, y ello porque las posibilidades de defensa contradictoria que ostenta el obligado tributario a raíz del requerimiento son absorbidas y ampliadas posteriormente en el precitado trámite de alegaciones, momento procedimental en el que, al conocerse ya la propuesta de liquidación, podrá ejercitarse de forma plena el derecho de defensa.

De esta forma, el requerimiento al obligado tributaria sólo alcanzaría autonomía como expresión del principio de contradicción en los supuestos en los que la Administración Tributaria, una vez evacuado el mismo, no comunique propuesta de liquidación por considerar subsanada la discrepancia en virtud de lo aclarado o justificado por el obligado. Sólo en tales circunstancias podrá entenderse que el requerimiento es una manifestación del principio de contradicción autónoma de la correspondiente al trámite de alegaciones previsto en el artículo 132. 3 LGT.

El procedimiento de comprobación de valores

Siguiendo el orden con el que se contemplan en el artículo 123. 1 LGT, sería menester analizar a continuación las diversas garantías de contradicción que la LGT prevé para el procedimiento de

58 En el correspondiente desarrollo reglamentario de la regulación del procedimiento de verificación de datos, el artículo 155. 3 RGGIT establece que "Con carácter previo a la resolución en la que se corrijan los defectos advertidos o a la práctica de la liquidación provisional, la Administración deberá notificar al obligado tributario la propuesta de resolución o de liquidación para (...) alegue lo que convenga a su derecho", así, una vez reiterada la necesidad de conceder tal trámite en los supuestos en los que finalice el procedimiento con una liquidación, añade el artículo 156. 1 RGGIT en este sentido que "Cuando el procedimiento termine por la subsanación, aclaración o justificación de la discrepancia o del dato objeto del requerimiento por parte del obligado tributario, se hará constar en diligencia esta circunstancia y no será necesario dictar resolución expresa", dándose a entender de esta manera que es la circunstancias de la regularización de la situación tributaria del obligado la que obliga a la dación del trámite de alegaciones.

En este sentido, tras insistir en la necesidad de dar el trámite de alegaciones, PÉREZ MARTÍNEZ puntualiza que "parece que el trámite de alegaciones solo se dará cuando exista propuesta de liquidación" (PÉREZ MARTÍNEZ en "Manual de aplicación de los tributos", op. cit., página 770).

comprobación de valores; sin embargo, el examen de las mismas se limitará al trámite de alegaciones que se regula en el párrafo 2º del artículo 134. 3 LGT, sin extenderse a la posibilidad de promover la tasación pericial contradictoria, tramitación peculiar cuyo estudio sobrepasa el objeto de esta investigación.

Así es, a imagen de los anteriores expedientes de gestión tributaria, en el párrafo 2º del artículo 134. 3 LGT⁵⁹ se prevé un trámite de alegaciones que se concederá al obligado tributario con la notificación de la propuesta de valoración y regularización; sin embargo, quizá porque se considera que la defensa contradictoria en este procedimiento queda ya garantizada con la posibilidad de promover la tasación pericial contradictoria, ni en la LGT ni en el RGGIT se ha especificado si en el mismo el obligado tributario puede alegar y probar lo que estime conveniente ya sea en relación con la propuesta de regularización que en relación con la propuesta de valoración.

La solución de esta cuestión hubiera sido conveniente, pues, aunque se cree que la intención del legislador podría ser la de que no se puedan formular alegaciones contra la propuesta de valoración⁶⁰, lo cierto es que este proceder del obligado tributario no se impide expresamente en el párrafo 2º del artículo 134. 3 LGT; casi al contrario, al hacerse mención a que se comunicará “la propuesta de valoración debidamente motivada, con expresión de los medios y criterios empleados”, se está dando entrada a que el obligado tributario, en conocimiento de los extremos que determinan la propuesta, pueda ya en el trámite de alegaciones contrariar el criterio valorativo de la Administración Tributaria⁶¹ sin tener que esperar a promover el complejo y gravoso

59 Véase lo dispuesto en los párrafos 1º y 2º del artículo 134. 3 LGT sobre el trámite de alegaciones en el procedimiento de comprobación de valores:

“Si el valor determinado por la Administración tributaria es distinto al declarado por el obligado tributario, aquélla, al tiempo de notificar la propuesta de regularización, comunicará la propuesta de valoración debidamente motivada, con expresión de los medios y criterios empleados.

Transcurrido el plazo de alegaciones abierto con la propuesta de regularización, la Administración tributaria notificará la regularización que proceda a la que deberá acompañarse la valoración realizada”.

60 Se piensa que la intención del legislador podría ser la de no permitir formular alegaciones contra la propuesta de valoración pues si posteriormente, en el párrafo 3º del artículo 134. 3 LGT y en el artículo 135. 1 LGT, introduce severas limitaciones en relación con la posibilidad de impugnar independientemente la valoración ya en fase de recurso administrativo, poco sentido tendría entonces tratar de eliminar la autonomía de la valoración a efectos de su impugnación si previamente se permite que el obligado tributario pueda desarrollar una defensa contradictoria plena contra su propuesta en el trámite de alegaciones.

Aunque no se pronuncia expresamente sobre la posibilidad de formular alegaciones contra la propuesta de valoración, véase la exposición de HUESCA BOADILLA sobre la problemática de la no autonomía de la valoración resultante del procedimiento de comprobación de valores a efectos de su impugnación y los recursos contra la misma (HUESCA BOADILLA, R.: “Procedimientos tributarios”, tomo I, La Ley, Madrid, 2007, páginas 938 a 942).

61 El Profesor PÉREZ ROYO parece apoyar implícitamente esta posibilidad al señalar sobre el trámite de alegaciones del artículo 134. 3 LGT que “No existe un trámite separado de alegaciones respecto del valor comprobado: las objeciones del obligado tributario se sustanciarán en el mismo trámite de alegaciones contra la propuesta de liquidación o regularización” (PÉREZ ROYO, F.: “Derecho Financiero y Tributario”, op. cit., página 277), y en idéntico sentido, una vez hecha referencia a como el procedimiento de comprobación de valores puede iniciarse mediante la notificación conjunta de las propuestas de valoración y liquidación, CALVO VERGEZ sostiene que “En estos casos, como veremos, el trámite de audiencia será conjunto para todas aquellas cuestiones que se planteen en la liquidación y en la comprobación del valor”, y así, tras hacer mención al artículo 57 LGT y los medios para la realizar la propuesta de valoración, añade al respecto que “Como es lógico la aplicación de estos medios ha de motivarse, permitiéndose que en el trámite de audiencia el interesado pueda ejercitar su defensa de manera adecuada” (CALVO VERGEZ, J.: “Principales características de los procedimientos de comprobación del cumplimiento de obligaciones tributarias materiales a la luz de lo dispuesto en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio”, Quincena Fiscal número 14, 2009).

procedimiento de tasación pericial contradictoria. En este sentido, téngase presente además que las limitaciones a la impugnación independiente de la valoración se introducen en el párrafo 3º del artículo 134. 3 LGT y en el artículo 135. 1 LGT⁶², en relación ya con los recursos o reclamaciones administrativas que procedan contra la misma.

Además de esta cuestión sobre los posibles límites al ejercicio del derecho a formular alegaciones en el procedimiento de comprobación de valores, en relación con el trámite previsto en el párrafo 2º del artículo 134. 2 LGT se reitera lo dicho anteriormente acerca del acierto y coherencia de esta medida, no obstante la necesidad de que se posibilite al obligado tributario, más allá de la puesta de manifiesto del expediente que habrá de observarse ex artículo 96. 1 RGGIT, el conocimiento de todo lo actuado, y no tanto en el procedimiento de comprobación valores, sino sobre todo en el expediente principal en el que por regla general el mismo se incardinará.

En el trámite de alegaciones del resto de procedimientos de gestión tributaria sería necesaria también una puesta de manifiesto del expediente en su integridad

El procedimiento de comprobación limitada

Para finalizar con este estudio sobre las manifestaciones del principio de contradicción en los principales expedientes de gestión tributaria, procede ahora analizar cuáles son las garantías de este principio en el procedimiento de comprobación limitada, pues en el mismo, a diferencia de los anteriores y por la cierta similitud que presenta con el procedimiento inspector⁶³, se encontrará otro medio para asegurar la contradicción: las diligencias.

En efecto, aunque más adelante se profundizará en la función de este tipo de documento como expresión de defensa contradictoria en los expedientes tributarios, baste ahora señalar que en el artículo 138. 1 LGT se ordena que las actuaciones que se desarrollen en el procedimiento de comprobación limitada se reflejen en comunicaciones y diligencias.

62 Véase lo dispuesto en el párrafo 3º del artículo 134. 3 y en el artículo 135. 1 LGT respectivamente sobre las limitaciones a impugnar independientemente la valoración resultante del procedimiento de comprobación de valores:

"Los obligados tributarios no podrán interponer recurso o reclamación independiente contra la valoración, pero podrán promover la tasación pericial contradictoria o plantear cualquier cuestión relativa a la valoración con ocasión de los recursos o reclamaciones que, en su caso, interpongan contra el acto de regularización.

(...)

Los interesados podrán promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores señalados en el artículo 57 de esta Ley, dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente o, cuando la normativa tributaria así lo prevea, contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado".

63 En este sentido, afirma la Profesora FERNÁNDEZ JUNQUERA que "Toda la tramitación de este procedimiento de comprobación abreviada responde, pues, a un reflejo del procedimiento inspector, de ahí que casi podría concluirse que su denominación más adecuada, por aproximarse más a la realidad, hubiera sido la de «procedimiento de inspección limitada», afirmación que sustenta en el deber que incumbe a la Administración Tributaria de documentar las actuaciones del expediente de comprobación limitada de igual forma que en el procedimiento inspector, en la reiteración del deber de los obligados de colaborar con la Administración Tributaria en términos similares a los de este deber en el procedimiento inspector, etc. (FERNÁNDEZ JUNQUERA en "La nueva Ley General Tributaria", op. cit., páginas 469 y 470).

Pues bien, descartando *ab initio* el papel de las comunicaciones en este sentido -por ser documentos meramente informativos y que sólo sirven para poner en conocimiento del obligado tributario el inicio de actuaciones ex párrafo 2º del artículo 99. 7 LGT-, en el párrafo 3º de este mismo precepto se describe qué son las diligencias y cuál puede ser su contenido, especificándose que reflejarán "las manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las actuaciones". Añade al respecto el artículo 98. 1 letra g) RGGIT que se hará constar en las diligencias tanto las alegaciones como las manifestaciones realizadas por el obligado "con relevancia tributaria", y entre ellas deberá figurar "la conformidad o no con los hechos y circunstancias que se hacen constar".

De esta forma, atendiendo al contenido que deberá reflejarse en las diligencias que se extiendan en el desarrollo de las actuaciones correspondientes a los procedimientos de comprobación, parece difícil negar la relevancia que estos documentos pueden tener en cuanto a la contradicción en esta tramitación tributaria, pues en las mismas el funcionario actuante deberá recoger cualquier manifestación o alegación que con relevancia tributaria realice el obligado, permitiéndose así ya una primera confrontación dialéctica entre éste y la Administración Tributaria⁶⁴ que se repetirá y ampliará en el trámite de alegaciones.

No obstante lo dicho sobre el papel de las diligencias en el procedimiento de comprobación limitada, la más importante garantía de contradicción en este expediente tributario la representa el trámite de alegaciones previsto en el artículo 138. 3 LGT⁶⁵ que se concederá con la notificación de la propuesta de liquidación.

Nuevamente, pese a alguna deficiencia, la opción del legislador de prescindir de la audiencia previa a favor del posterior trámite de alegaciones debe reputarse acertada y coherente con la necesidad de contradicción y la estructura de este procedimiento tributario, si bien, atendiendo precisamente a la particular estructura en que puede desarrollarse el expediente de comprobación limitada, se cree que en los supuestos en los que el mismo se haya materializado en diversas actuaciones entendidas con el obligado y documentadas en las correspondientes diligencias -convirtiéndose así en una «miniinspección» como apunta el Profesor PÉREZ ROYO⁶⁶-, quizá hubiera sido más conveniente, desde la óptica de la contradicción e incluso de la economía procedimental, otorgar además trámite de audiencia previa antes de notificar la propuesta de liquidación -que es precisamente la solución que se contempla en el procedimiento inspector-, pues de esta forma, de una parte, obligado y Administración Tributaria podrían interactuar para finalizar una mejor transposición de lo actuado a la propuesta de liquidación, y de otra parte, se podrían poner de manifiesto errores o defectos acaecidos durante la tramitación y que, de no corregirse en el momento procedimental oportuno, podrían determinar con posterioridad la retroacción de las actuaciones en perjuicio para ambas partes.

64 Sin hacer mención expresa a su función de posibilitar la defensa contradictoria en el procedimiento, CALVO VERGEZ subraya como la documentación de las actuaciones representa una garantía para el obligado tributario al apuntar que "respecto del desarrollo del procedimiento destacan los siguientes aspectos: documentación de actuaciones (que constituye una importante garantía también para el contribuyente)" (CALVO VERGEZ, J.: "Principales características de los procedimientos de comprobación del cumplimiento de obligaciones tributarias materiales a la luz de lo dispuesto en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio", op. cit.).

65 Véase lo dispuesto en el artículo 134. 8 LGT sobre el trámite de alegaciones en el procedimiento de comprobación limitada: "Con carácter previo a la práctica de la liquidación provisional, la Administración tributaria deberá comunicar al obligado tributario la propuesta de liquidación para que alegue lo que convenga a su derecho".

66 PÉREZ ROYO, F.: "Derecho Financiero y Tributario", op. cit., página 277.

No obstante, la falta de previsión de este trámite de audiencia previa no empecería la defensa contradictoria de este expediente tributario, debiéndose considerar que el principio de contradicción en el procedimiento de comprobación limitada queda garantizado suficientemente a través del contenido que deberá reflejarse en las diligencias y de la concesión del trámite de alegaciones previo a la liquidación.

Además, como sucedía con en el procedimiento de verificación de datos y en coherencia con la necesidad de posibilitar una defensa contradictoria sólo en los supuestos en los que proceda una regularización de la situación tributaria de obligado, en el párrafo 2º del artículo 164. 4 RGGIT se advierte que “Se podrá prescindir del trámite de alegaciones cuando la resolución contenga manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada”. Con ello, contrariando el párrafo 1º de esta disposición reglamentaria que preceptúa la dación del trámite de alegaciones con la notificación de la propuesta ya sea de resolución que de liquidación, se resuelve la discrepancia existente entre la LGT y el RGGIT, pues en la norma legal, lógicamente, sólo se prevé el trámite de alegaciones para los supuestos en los que se comunique una resolución con propuesta de liquidación por entenderse procedente la regularización de la situación tributaria del obligado.

El principio de contradicción en los procedimientos de gestión tributaria: Valoración global

En atención a lo expuesto hasta ahora, no parece arriesgado afirmar que la LGT aplica debidamente el principio de contradicción en la tramitación de los principales expedientes de gestión tributaria que regula, asegurando el mismo a través de requerimientos, diligencias, y sobre todo, a través del trámite de alegaciones que se concederá al obligado en estos procedimientos una vez notificada la pertinente propuesta de liquidación o regularización.

Así es, la preferencia por este trámite, prescindiéndose del de audiencia previa, encuentra válida justificación en la propia estructura de los expedientes de gestión, en los que la intervención de la Administración Tributaria, en no pocas ocasiones, es casi de tracto único, pues cuando ésta cuenta con datos suficientes, la LGT le permite iniciar el procedimiento directamente con la propuesta de liquidación o regularización, sin formarse expediente alguno ni existir confrontación dialéctica previa. Por ello, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 99. 8 LGT, se ha obstado en estos procedimientos por prescindir de la audiencia previa al preverse un posterior trámite de alegaciones⁶⁷, trámite que, en comparación con el de audiencia previa, no supone ningún tipo de merma en las garantías de contradicción, al contrario, debiéndose igualmente poner de manifiesto el expediente ex artículo 96. 1 RGGIT, en el trámite de alegaciones el obligado podrá ejercitar plenamente su derecho de defensa, e incluso en una situación de mayor igualdad respecto a la Administración Tributaria, pues, una vez notificada la propuesta de liquidación o regularización -y con ella expresada las pretensiones liquidatorias de la Administración Tributaria-, las posibilidades de alegar y aportar documentos habrán sido idénticas para una y otra parte. De esta forma, además, se potencia también el principio de economía procedimental, ya que al prescindirse de la audiencia previa, una vez garantizada la contradicción y no existiendo pues riesgo de indefensión, se evitan innecesarias reiteraciones de trámites y se coadyuva al cumplimiento del deber de resolver y notificar en plazo establecido por la

67 En este sentido se pronuncian PÉREZ ROYO (PÉREZ ROYO, F.: “Derecho Financiero y Tributario”, op. cit., página 230) y HUESCA BOADILLA (HUESCA BOADILLA, R.: “Procedimientos tributarios”, op. cit., página 627).

Los deberes de documentación de las actuaciones inspectoras representan paralelamente un derecho-garantía de los obligados tributarios en este procedimiento

norma que incumbe a la Administración Tributaria⁶⁸.

Finalmente, enlazando con esta cuestión de la reiteración de trámites, se insiste en la principal salvedad en cuanto a la contradicción en los expedientes de gestión tributaria; esto es, en los procedimientos de comprobación limitada en los que se hayan desarrollado y documentado distintas actuaciones con el obligado antes de notificársele propuesta de liquidación (las denominadas «miniinspecciones»), sería

conveniente, por las razones apuntadas, que la Administración Tributaria, previamente, pusiera de manifiesto al obligado el expediente resultante de las actuaciones.

Además, se reitera que en el trámite de alegaciones del resto de procedimientos de gestión tributaria sería necesaria también una puesta de manifiesto del expediente en su integridad, quiere decirse, de las actuaciones que lo integran así como de los datos, valores o actuaciones de otros procedimientos en los que se fundamentan las propuestas de liquidación que pueden iniciar tales expedientes de gestión tributaria.

Por último, no estaría de más que la LGT previese alguna forma de defensa contradictoria contra los acuerdos que se pueden adoptar en el seno de los procedimientos de verificación de datos y de comprobación limitada en orden a ampliar o reducir el alcance de las actuaciones. Evidentemente, contra los mismos podrá dirigirse el obligado tributario en el trámite de alegaciones que corresponda, pero quizá hubiera tenido más sentido -incluso por razones de economía procedimental- permitir a este último pronunciarse al respecto previamente, sin esperar a que en el trámite de alegaciones pueda aducir cualquier motivo o justificación que obstara tal ampliación o reducción del alcance de las actuaciones⁶⁹.

68 Sobre la incolúmidad del derecho de defensa de obligado tributario cuando se prescinde de la audiencia previa en favor del posterior trámite de alegaciones, véanse las opiniones ya expuestas de MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, y de FERNÁNDEZ JUNQUERA.

Por otra parte, sobre como esta circunstancia de preferencia por el trámite de alegaciones en detrimento de la audiencia previa puede beneficiar la economía procedimental, además del precitado parecer de la Profesora FERNÁNDEZ JUNQUERA, al respecto se pronuncia también MARTÍNEZ MUÑOZ, entendiendo en relación con el trámite de audiencia que "no es necesario que el mismo se desarrolle con carácter previo a la propuesta de resolución cuando esté previsto en el procedimiento -y así ocurre en el de gestión- un trámite de alegaciones posterior a esta propuesta en el que el interesado tendrá conocimiento del expediente. Estamos de acuerdo en que la necesidad de mantener las garantías del contribuyente en el desarrollo del procedimiento no debe llevar a dilaciones innecesarias producidas por la reiteración de trámites" (MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: "Una reflexión sobre algunos aspectos comunes a los procedimientos de gestión tributaria", Quincena Fiscal número 19, 2008).

69 Sin fundamento expreso en la LGT y en relación con los procedimientos de verificación de datos y de comprobación limitada, en los artículos 155. 2 y 164. 1 RGGIT se contempla la posibilidad de que la Administración Tributaria pueda acordar, de forma motivada y previamente al plazo de alegaciones, la ampliación o reducción del alcance de tales actuaciones. En virtud de estas normas reglamentarias, el correspondiente acuerdo deberá ser notificado al obligado tributario, sin añadirse nada acerca de la posibilidad de que este último pueda contestarlo y formular alegaciones contra el acuerdo esgrimiendo cuestiones como los límites de la competencia de los órganos y del ámbito de los procedimientos de gestión tributaria en relación con la actividad de comprobación ex artículos 131 y 136. 2, 3 y 4 LGT.

c) El trámite de audiencia previa, el trámite de alegaciones y otras garantías de contradicción en el procedimiento inspector.

Finalizado el estudio de las garantías de contradicción en algunos de los principales expedientes de gestión tributaria, es menester ahora profundizar en la aplicación de este principio en el procedimiento inspector, para lo que se abordará, con la debida separación, el análisis del trámite de audiencia previo a la firma de las actas y del trámite de alegaciones que puede o debe acaecer con anterioridad a dictarse la liquidación relativa a las actas de conformidad o disconformidad respectivamente.

Por su parte, en virtud de lo dispuesto en el artículo 99. 8 LGT, en las inspecciones en las que se suscriban actas con acuerdo podrá prescindirse de estas garantías de contradicción, lógica previsión pues en tales casos no puede haber confrontación dialéctica, discrepancia, etc., entre la Administración y el obligado tributario, ya que, ex artículo 155. 2 letra d) LGT, contenido necesario de tales actas es la expresa conformidad de este último con la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados o valoración que realice la Administración Tributaria, con los hechos, los fundamentos de Derecho, la propuesta de regularización y hasta con la sanción que pudiera proceder, quedando así poco espacio para un disenter del obligado tributario que pudiera hacer surgir la necesidad de otorgarle defensa contradictoria.

Las diligencias

Pese a lo apenas dicho sobre las garantías de contradicción en el procedimiento inspector, a imagen de lo que sucede en el expediente de comprobación limitada, la primera expresión del principio de contradicción que se encuentra en el mismo es aquella que se brinda mediante las diligencias que deberán extenderse con cada actuación. Esta garantía de contradicción en el procedimiento inspector, a diferencia de los trámites de audiencia previa y alegaciones, ya existía antes de la aprobación de la LDGC, concretamente, en el artículo 46. 1 del derogado Reglamento General de la Inspección de los Tributos -en adelante RGIT-⁷⁰.

En este sentido, ya se ha dicho que los deberes de documentación de las actuaciones inspectoras representan paralelamente un derecho-garantía de los obligados tributarios⁷¹ en este procedimiento, pues en las diligencias deberán reflejarse cualesquiera manifestaciones o alegaciones que con relevancia tributaria realice el obligado, y así, además de permitirse una primera confrontación dialéctica entre éste y la Administración Tributaria, la formulación de tales alegaciones del primero podrían beneficiarse de la presunción de veracidad que se extiende a algunos hechos y manifestaciones

70 Aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, sobre el contenido de las diligencias se disponía en el artículo 46. 1 RGIT que "Son diligencias los documentos que extiende la Inspección de los Tributos, en el curso del procedimiento inspector, para hacer constar cuantos hechos o circunstancias con relevancia para el servicio se produzcan en aquél, así como las manifestaciones de la persona o personas con las que actúa la Inspección".

71 Véase lo dispuesto al respecto en el artículo 34. 1 letra q) LGT:
"Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:

(...)

q) Derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria de los obligados se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios".

contenidos en estos documentos⁷², de manera que, debiéndose tener en cuenta las mismas la hora de redactar la correspondiente resolución o propuesta, no podrá la Administración Tributaria esgrimir con posterioridad que el obligado no formuló alegaciones, que lo hizo con impericia o negligencia, etc. para de esta forma justificar hipotéticas situaciones de indefensión que se pudieran crear por defectos u omisiones en la concesión de las sucesivas garantías de contradicción.

En otras palabras, admitiéndose pacíficamente que las diligencias hacen prueba -como documento público- de los hechos y manifestaciones en ellas contemplados y que los mismos se presumen ciertos⁷³, debe considerarse que, en cuanto a las manifestaciones realizadas por el obligado tributario, tal fuerza probatoria y presunción de veracidad no debe agotarse en su idoneidad para justificar la regularización de la situación tributaria y destruir la presunción de inocencia en la imposición de sanciones, sino que debe necesariamente extenderse también a su capacidad para refrendar que el obligado tributario formuló alegaciones en la tramitación del procedimiento inspector, alegaciones que deberán ser tenidas en cuenta en el momento de dictar liquidación e independientemente de la

72 Tras recordarse en el apartado primero la naturaleza y valor probatorio de las diligencias, en el artículo 107. 2 LGT se dispone lo siguiente sobre la presunción de veracidad de los hechos y las manifestaciones de los obligados tributarios recogidas en diligencias:

"Los hechos contenidos en las diligencias y aceptados por el obligado tributario objeto del procedimiento, así como sus manifestaciones, se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho".

En este sentido, en vigencia de la LDGC, sobre la relación entre diligencias, presunción de veracidad y principio de contradicción apuntaba NAVARRO EGEA que "en sede de inspección, el interesado puede aspirar a que sus declaraciones se hagan constar en diligencias y, por tanto, que se beneficien de la presunción de veracidad" (NAVARRO EGEA, M.: "El derecho a presentar alegaciones y el trámite de audiencia en la gestión de los tributos", op. cit., página 555), sin embargo, con anterioridad, MANTERO SÁENZ parecía querer limitar implícitamente el ámbito de aplicación de la presunción de veracidad al afirmar que "el alcance de esta presunción es el siguiente: los hechos consignados en las actas y diligencias de la Inspección (...) gozan de una presunción (*iuris tantum*) de certeza, que debe ser entendida como una inversión de la carga de la prueba, por lo que corresponderá al administrado acreditar la inexactitud de los mismos. Ahora bien, cuando de estos hechos pueda derivarse la imposición de una sanción, la Administración tributaria incoadora del acta o de la diligencia debe soportar la carga de la prueba" (MANTERO SÁENZ, A. y CUESTA RODRÍGUEZ, M.: "Procedimiento en la Inspección Tributaria", 4ª edición, EDESA, Madrid, 1990, página 241); esto es, estando vigente el precitado artículo 46. 1 RGIT, es significativo que MANTERO SÁENZ no hiciera referencia a si la presunción de veracidad de las diligencias se extiende también hasta las manifestaciones de los obligados tributarios, dando así quizá a entender que la misma se circunscribe exclusivamente a los hechos y manifestaciones que con trascendencia tributaria estén relacionados con la actuaciones de comprobación e investigación e imposición de sanciones desarrolladas por la Inspección Tributaria.

73 Sobre la naturaleza y el valor probatorio de las actas y diligencias se pronunció el Tribunal Constitucional en su notoria STC de 26 de abril de 1990 (RTC 1990/76), y así, confirmando la constitucionalidad del reformado artículo 145. 3 LGT/1963 -predecesor del ya visto artículo 107. 2 LGT-, en su Fundamento Jurídico Noveno el Tribunal Constitucional apuntó en este sentido "en orden a la veracidad o certeza de los hechos sancionados, el órgano judicial habrá de ponderar el contenido de las diligencias y actas de la Inspección de los Tributos, teniendo en cuenta que tales actuaciones administrativas (...) no tienen la consideración de simple denuncia, sino que (...) son susceptibles de valorarse como prueba en la vía judicial contencioso-administrativa, pudiendo servir para destruir la presunción de inocencia sin necesidad de reiterar en dicha vía la actividad probatoria de cargo practicada". En idéntico sentido véase el Fundamento de Derecho Primero de la STS de 19 junio 1991 (RJ 1991/7766).

Como sucedía con el parecer de MANTERO SÁENZ, ni en una ni otra resolución se encontrará una referencia a la extensión de la presunción de veracidad a las manifestaciones de los obligados tributarios, siendo sintomático al respecto el Fundamento de Derecho Primero de la STS de 19 junio 1991 (RJ 1991/7766) que, aunque recuerda la necesidad de reflejar las manifestaciones de los obligados tributarios, subraya sin embargo que en las diligencias se hará constar "en definitiva los resultados de la comprobación e investigación llevada a cabo, proponiendo la regulación de la situación tributaria del sujeto pasivo o declarando correcta la misma".

defensa ejercitada por el obligado en los posteriores trámites de audiencia previa y de alegaciones, en su caso.

El trámite de audiencia previo a la firma del acta

Pues bien, más allá de las diligencias, la siguiente garantía de contradicción que conoce el procedimiento inspector es la correspondiente al trámite de audiencia previo a la firma de las actas, garantía que podía encontrarse en el artículo 33 *ter* RGIT resultante de las reformas para la adaptación de esta norma reglamentaria a lo dispuesto en la LDGC⁷⁴... y ello aun cuando en la Ley 1/1998 no se preveía expresamente tal trámite en relación con las actuaciones inspectoras⁷⁵. Dicho lo anterior, en la actualidad son los artículos 156. 1 y 157. 1 LGT los preceptos que ordenan que, con carácter previo a la firma de las actas en conformidad o disconformidad respectivamente, se conceda trámite de audiencia al obligado tributario para que alegue lo que convenga a su derecho.

Esta opción del legislador de conceder audiencia previa en el procedimiento inspector se puede considerar acertada pues, a diferencia de los expedientes de gestión, en esta tramitación la intervención de la Administración Tributaria no es de tracto único, al contrario, la Inspección de los tributos desarrollará sucesivamente las actuaciones que sean necesarias hasta que haya obtenido “los datos y las pruebas necesarios para fundamentar la propuesta de regularización o para considerar correcta la situación tributaria del obligado”⁷⁶, debiéndose ante tal circunstancia otorgar una oportunidad de contradicción al obligado para que formule alegaciones y presente los documentos que a su derecho convengan, oportunidad que se materializa en este trámite de audiencia previa cuyo desarrollo tendrá

74 Introducido en virtud del punto 11 de la Disposición Final Primera del Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, véase lo dispuesto en el artículo 33 *ter* RGIT sobre los trámites de alegaciones y audiencia previa en el anterior modelo de procedimiento inspector:

“1. En cualquier momento anterior al trámite de audiencia, el interesado podrá aducir alegaciones y aportar documentos u otros elementos de juicio, que serán tenidos en cuenta por el órgano competente, al redactar la correspondiente propuesta de resolución.

2. En todo caso, y con carácter previo a la formalización de las actas, se dará audiencia al interesado para que pueda alegar lo que convenga a su derecho en relación con la propuesta que se vaya a formular.

(...)

Los interesados, en un plazo no inferior a diez días ni superior a quince, podrán alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes”.

75 En este sentido señala GARCÍA BERRO que “la LGT ha procedido a subsanar una deficiencia sobrevenida en las reglas del RGIT sobre tramitación de las actas. En efecto, como se sabe, la LDGC estableció el derecho del interesado a un trámite de audiencia específico en todo procedimiento tributario. Dicho trámite, sin embargo, no aparecía contemplado en las normas reglamentarias que se ocupaban de la tramitación de las actas (...) Ahora, sin embargo, la cuestión queda formalmente resuelta mediante la introducción de un trámite específico de audiencia con anterioridad a la conclusión de todas las actas (arts. 156.1 y 157.1 LGT), con la única salvedad de las actas con acuerdo” (GARCÍA BERRO, F.: “La Inspección Tributaria en la nueva LGT”, Quincena Fiscal número 21, 2004).

76 Véase lo dispuesto en el artículo 183 RRGIT sobre el trámite de audiencia previo a las firmas de las actas en el procedimiento inspector:

“Cuando el órgano de inspección considere que se han obtenido los datos y las pruebas necesarios para fundamentar la propuesta de regularización o para considerar correcta la situación tributaria del obligado, se notificará el inicio del trámite de audiencia previo a la formalización de las actas de conformidad o de disconformidad, que se regirá por lo dispuesto en el artículo 96.

En la misma notificación de apertura del trámite de audiencia podrá fijarse el lugar, fecha y hora para la formalización de las actas a que se refiere el artículo 185”.

Siguiendo con las palabras de PONT MESTRES, el trámite de audiencia previa no debería quedar limitado a la puesta de manifiesto de lo actuado sin más

lugar de acuerdo con el precitado artículo 96 RGGIT al que se remite el artículo 183 RGGIT apenas visto.

De esta forma, siendo cierto que es acertada la opción del legislador de conceder trámite de audiencia previa en el procedimiento inspector, no lo sería menos que el mismo se puede convertir en una “pura inutilidad, pérdida de tiempo e incluso virtual intento de tomadura o de extirpación de capilaridad craneana”⁷⁷ si en

el expediente que se pone de manifiesto al obligado tributario no se adjunta algún tipo de *propuesta de regularización* motivada y suficiente que sea una primera expresión de aquélla que necesariamente se contendrá en el acta. En efecto, siguiendo con las palabras de PONT MESTRES, el trámite de audiencia previa no debería quedar limitado a la puesta de manifiesto de lo actuado sin más, “ya que puede ocurrir que no se deduzca nada en concreto del mismo, por lo que habrá de poderse conocer, al menos, un esbozo de las consecuencias jurídicas que según el actuario resulten de dicho expediente”⁷⁸.

Además, tal actuación de la Inspección de los tributos no sería difícil de completar en la medida que, antes de la apertura del trámite de audiencia previa, el actuario debería ya de haber obtenido los datos para fundamentar la propuesta de regularización ex artículo 183 RGGIT, y sin embargo, el propio PONT MESTRES se muestra poco confiado de esta posibilidad al apuntar al respecto que “para esto, debe existir previamente una propuesta de acta expresiva de la valoración jurídica que merezca al actuario el conjunto de actuaciones llevadas a cabo durante el procedimiento, es decir, calificación de los hechos y consecuencias tributarias, aun cuando la propuesta de regularización de la situación tributaria contenida en la propuesta de acta no vaya acompañada de la propuesta de liquidación”⁷⁹. No obstante, si no hace así, si no se pone de manifiesto con el expediente una propuesta de regularización previa al acta, la Administración Tributaria estará reduciendo con tal proceder las posibilidades de defensa contradictoria que ofrece al obligado el trámite de audiencia previa, pues si la regularización de la situación tributaria y la correspondiente propuesta de liquidación -cuando procedan- son contenidos necesarios de las actas derivadas del procedimiento inspector -artículo 153 letra d) LGT-, en ausencia cualquier mención a las mismas, ¿puede considerarse que se ha concedido verdaderamente al obligado tributario una posibilidad de formular alegaciones y aportar documentos cuando estas últimas cuestiones no han sido abordada por el actuario en el desarrollo de las actuaciones?, ¿dónde quedará en relación con el procedimiento inspector aquello de “la necesaria contradicción entre las partes” e “idénticas posibilidades de alegación y prueba” a que se refería el Tribunal Supremo al conceptuar el principio de contradicción?

En definitiva, la dación del trámite de audiencia previo a la firma de las actas es una decisión acertada del

77 PONT MESTRES, M.: “Acerca del derecho del contribuyente, en el procedimiento de inspección, al trámite de audiencia previa antes de suscribir el acta”, op. cit., página 68.

78 PONT MESTRES, M.: “Acerca del derecho del contribuyente, en el procedimiento de inspección, al trámite de audiencia previa antes de suscribir el acta”, op. cit., página 63.

79 PONT MESTRES, M.: “Acerca del derecho del contribuyente, en el procedimiento de inspección, al trámite de audiencia previa antes de suscribir el acta”, op. cit., página 68.

legislador, en cuanto que posibilita el necesario plus de contradicción entre Administración y obligado tributario una vez que en el curso de las actuaciones inspectoras se entienda que se han obtenido los elementos suficientes para regularizar o para considerar comprobada y conforme la situación tributaria del obligado. Sin embargo, la posibilidad de que este trámite se reduzca a una simple puesta de manifiesto de lo actuado -por no preverse ni en la LGT ni en el RGGIT la necesidad de que el actuado exprese las consecuencias jurídicas que pudieran derivarse de las actuaciones inspectoras, a pesar de que éste debería contar ya en ese momento procedimental con los datos y las pruebas necesarios ex artículo 183 RGGIT- relativiza el acierto de la decisión del legislador, pues de esta manera podrían quedar limitadas las posibilidades de contradicción si, una vez formado un primer parecer de la Administración actuante acerca de la situación tributaria del obligado, ésta no lo expresa antes del trámite de audiencia previa mediante la evacuación de una propuesta de regularización, propuesta de regularización que permitiría que el obligado tributario tuviera una posibilidad de defensa contradictoria en relación a tal extremo antes de la firma del acta, pues en caso contrario, la regularización que se contenga en este documento podría pasar a la posterior liquidación sin oportunidad de que el obligado tributario alegue o aporte documentos al respecto... salvo que éste decida no prestar su conformidad.

El trámite de alegaciones previo a la liquidación

Tras estas notas sobre el trámite de audiencia previo a la firma de las actas, la siguiente garantía de contradicción que se contempla en el procedimiento inspector es la dación de un trámite de alegaciones cuando la firma del correspondiente acta es en disconformidad⁸⁰ o cuando habiendo existido previa conformidad del obligado, el órgano competente para dictar liquidación considere que existe error en la apreciación de los hechos o en la aplicación de las normas que repercute en la propuesta de liquidación⁸¹.

Comenzando por este último supuesto, en el artículo 156. 3 LGT se prevén unas circunstancias en las que, tras la firma del acta en conformidad, el órgano competente para liquidar adopta acuerdos que repercuten en la propuesta de liquidación contenida en el anterior documento. En algunas de tales circunstancias no será preciso otorgar una ulterior garantía de contradicción al no sobrevenir con las mismas nuevas discrepancias entre la Administración y el obligado tributario -se está pensando en los supuestos de confirmación de la propuesta de liquidación (artículo 156. 3 letra c) LGT) y de rectificación de los errores materiales existentes en la misma (artículo 156. 3 letra a) LGT), aunque si esta última hipótesis determinará cualquier aumento de la deuda tributaria levantada, debería no obstante darse oportunidad al obligado de alegar lo que convenga en cuanto al error material-; sin embargo, en las otras sí que podría ser

80 Véase lo dispuesto en el artículo 157. 3 LGT sobre el trámite de alegaciones posterior a la firma de actas en disconformidad:

“En el plazo de 15 días desde la fecha en que se haya extendido el acta o desde la notificación de la misma, el obligado tributario podrá formular alegaciones ante el órgano competente para liquidar”.

81 Véase lo dispuesto en el artículo 156. 3 letra d) LGT sobre el trámite de alegaciones en los supuestos de error en actas firmadas en conformidad:

“Se entenderá producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar, con alguno de los siguientes contenidos:

(...)

d) Estimando que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y concediendo al interesado plazo de audiencia previo a la liquidación que se practique”.

La rectificación de la propuesta de liquidación es una circunstancia que exigiría otorgar a éste una nueva oportunidad para alegar y aportar los documentos que estime necesario en relación con tal modificación

necesario posibilitar alguna forma de defensa contradictoria, pues tanto con la integración de las actuaciones para completar el expediente (artículo 156. 3 letra b) LGT), como con la rectificación de la propuesta de liquidación por existir error en la apreciación de los hechos o en la aplicación de las normas (artículo 156. 3 letra d) LGT), se introducirán nuevas cuestiones sobre las que el obligado tributario debería tener oportunidad de pronunciarse con anterioridad a que la Administración Tributaria dicte la liquidación que finaliza el procedimiento inspector.

Pues bien, en relación con los supuestos de integración de las actuaciones inspectoras, es el artículo 187. 3 letra c) RGGIT el precepto que regula la ordenación de esta vicisitud procedimental disponiendo que el acta anterior quede sin efecto y que las nuevas actuaciones se documenten en otra acta que se tramitará según proceda.

Así, en cuanto a las posibilidades de contradicción que habrían de procurársele al obligado tributario en esta circunstancia, de acuerdo con esta disposición reglamentaria no será necesario otorgar nuevas garantías al respecto por el mero hecho de integrarse el expediente resultante del procedimiento inspector, sino que las mismas procederán en la medida que se contemplen en relación con la tramitación de las nuevas actuaciones que se desarrollarán y del nuevo acta que se formalizará. En otras palabras, entiende el legislador que la integración de las actuaciones inspectoras originarias ex artículo 156. 3 letra b) LGT no es una circunstancia determinante de discrepancias entre la Administración y el obligado tributario que exija una posibilidad de defensa contradictoria en favor de este último, discrepancias que podrían surgir con las nuevas actuaciones inspectoras y en las que la contradicción queda salvaguardada por tener que observarse en el desarrollo de las mismas las garantías previstas al respecto por la LGT. No obstante, visto que es necesario notificar al obligado tributario el acuerdo por el que se ordena completar el expediente resultante del procedimiento inspector, hubiera sido positivo que el legislador hubiera previsto la posibilidad de que éste, antes de desarrollarse las nuevas actuaciones, contestará la procedencia del acuerdo y alegara y aportara los documentos que estimase necesarios en orden a obstar las nuevas actuaciones.

A diferencia del supuesto anterior, en los casos de rectificación de la propuesta de liquidación por existir error en la apreciación de los hechos o en la aplicación de las normas, el artículo 156. 3 letra d) LGT sí que prevé expresamente la dación de un trámite de alegaciones específico previo a la evacuación de la liquidación que corresponda, trámite cuyo desarrollo se ordena en el artículo 187. 3 letra b) RGGIT⁸² y se

82 Véase lo dispuesto en el artículo 187. 3 letra b) RGGIT sobre el trámite de alegaciones en los supuestos de rectificación de la propuesta de liquidación contenida en el acta:

"Si se estima que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas, se notificará al obligado tributario acuerdo de rectificación conforme a los hechos aceptados por este en el acta y se concederá un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para que formule alegaciones. Transcurrido dicho plazo se dictará la liquidación que corresponda, que deberá ser notificada".

complementa con lo dispuesto en el artículo 187. 4 RGGIT acerca de la irrevocabilidad de la conformidad al acta, sin perjuicio de la posibilidad de formular alegaciones en esta circunstancia.

Evidentemente, por afectar a uno de los contenidos del acta al que dio su conformidad el obligado tributario, la rectificación de la propuesta de liquidación es una circunstancia que exigiría otorgar a éste una nueva oportunidad para alegar y aportar los documentos que estime necesario en relación con tal modificación, y por ello, por tratarse así de garantizar la contradicción y de igualar las posibilidades de alegar y probar de la Administración y del obligado tributario, debe considerarse acertada esta opción del legislador de contemplar un ulterior trámite de alegaciones en los casos de rectificación de la propuesta de liquidación contenida en actas de conformidad.

No obstante lo anterior, la parquedad de los mandatos del artículo 156. 3 letra d) LGT y del artículo 187. 3 letra b) RGGIT hacen albergar ciertas dudas en cuanto a los supuestos en los que procederá y a la tramitación de la posibilidad de rectificación de las propuestas de liquidación.

Concretamente, de una parte, el artículo 187. 3 letra b) RGGIT, yendo más allá de lo dispuesto al respecto en la LGT, establece que el acuerdo de rectificación será “conforme a los hechos aceptados” por el obligado tributario, consagrando así esta disposición reglamentaria un presupuesto cuya interpretación podría complicar las posibilidades de rectificación de las propuestas de liquidación. Por ello, se cree que quizá hubiera sido más conveniente no contemplar normativamente esta necesaria adecuación a los hechos aceptados por el obligado tributario, y permitir de esta forma tanto que la Administración Tributaria, en la rectificación de la propuesta de liquidación, se pueda separar de los mismos, como que el obligado, una vez notificado el acuerdo, retire su conformidad al acta que ha sido rectificada⁸³.

De otra parte, el artículo 187. 3 letra b) RGGIT especifica que el plazo de quince días que se concederá al obligado tributario es “para que formule alegaciones”, importante precisión pues, al no tratarse de un supuesto de omisión de la audiencia previa por preverse un posterior trámite de alegaciones ex artículo 99. 8 LGT, ni sería estrictamente necesario que se pusiera de manifiesto nuevamente el expediente al objeto de formular las alegaciones -artículo 96. 1 RGGIT a contrario- ni deberían

83 Aun sin profundizar en este aspecto, se quiere no obstante apuntar algunas breves notas acerca de la problemática que hipotéticamente se podría derivar de la formulación de alegaciones contra el acuerdo de rectificación en virtud de lo dispuesto en el artículo 156. 3 letra d) LGT. Quiere decirse, la formulación de alegaciones contra el acuerdo de rectificación no supone quiebra alguna de la irrevocabilidad de la conformidad al acta ex artículo 187. 4 RGGIT); al contrario, en este precepto se prevé expresamente tal posibilidad, mas sin que ello signifique que el trámite de alegaciones derive en una posibilidad al obligado tributario para revocar su conformidad. En sentido contrario, entiende DE ACUÑA REIG que “Lógicamente, en este supuesto el obligado puede modificar en sus alegaciones la conformidad dada” (DE ACUÑA REIG en “Procedimientos tributarios”, op. cit., página 1212).

A tal conclusión coadyuvan el artículo 187. 3 letra b) RGGIT y el artículo 188. 2 letra b) LGT, pues, de una parte, en la rectificación de la propuesta de liquidación, a diferencia de los supuestos de integración de las actuaciones inspectoras, el acta originaria firmada en conformidad sigue vigente, conformidad que se entenderá revocada sólo con la presentación del recurso o reclamación que proceda contra la correspondiente liquidación, pero no con unas meras alegaciones formuladas previamente al dictado de ésta, extremo que se deduce del precitado artículo 188. 2 letra b) LGT en el que se exige la reducción de la sanción por conformidad al acta cuando el obligado tributario presente recurso o reclamación. A favor de este entendimiento, MANCHO ROJO apunta que “sigue siendo pertinente la reducción de un 30 por ciento de la sanción prevista en el artículo 188. 1. b) LGT, aun incluso en los casos en los que el obligado tributario presente alegaciones a la nueva propuesta que se le comunique” (MANCHO ROJO en “Manual de aplicación de los tributos”, op. cit., páginas 1008 y 1009).

admitirse nuevos documentos no aportados con anterioridad -confrontar los artículos 187. 3 letra b) y 96. 4 RGGIT-.

Finalizadas estas consideraciones en cuanto al trámite de alegaciones que puede acaecer en relación con las actas en conformidad, procede ahora analizar cómo se desarrolla esta garantía de contradicción que necesariamente tendrá lugar en la tramitación de las actas en disconformidad.

Pues bien, ya se ha visto que el artículo 157. 3 LGT prevé la dación de un trámite de alegaciones que tendrá que verificarse con anterioridad al dictado de la liquidación correspondiente, trámite al que son trasladables las observaciones hechas previamente acerca de que el plazo de quince días que se concederá al obligado tributario es para que éste pueda formular alegaciones -sin que sea preceptiva una nueva puesta de manifiesto del expediente al objeto de presentar las mismas- y de que en el mismo no deberán admitirse nuevos documentos. Esta circunstancia, la no exigibilidad de una nueva puesta de manifiesto del expediente, ha sido criticada por PONT MESTRES⁸⁴, mas en este caso, se cree que las posibilidades de defensa contradictoria del obligado tributario sí quedan suficientemente salvaguardadas con el previo trámite de audiencia y la entrega al mismo del informe ampliatorio en el que la Administración Tributaria desarrollará los fundamentos de Derecho en los que sustenta su propuesta de regularización (artículo 188. 2 RGGIT), exteriorizando de esta forma -tal y como anteriormente se requería- las consecuencias jurídicas que pueden derivarse de las actuaciones inspectora de manera que el obligado pueda también formular alegaciones con las mismas posibilidades y en una situación de igualdad respecto de la Administración Tributaria.

Sustanciado este trámite de alegaciones, sucede que la instrucción de las actas en disconformidad conoce de ulteriores trámites de alegaciones que tendrán lugar en el caso de que el órgano competente para dictar la liquidación acuerde bien la posterior rectificación de la propuesta de liquidación, o bien la integración de las actuaciones inspectoras desarrolladas. Estas posibilidades de contradicción se prevén y desarrollan separadamente en el artículo 188. 3 y 4 RGGIT.

Comenzando por los supuestos de rectificación de la propuesta de liquidación por existir error en la apreciación de los hechos o en la aplicación de las normas, el párrafo 2º del artículo 188. 3 RGGIT⁸⁵ ordena que, una vez notificado el acuerdo de rectificación al obligado tributario, se conceda a éste último plazo

84 Tras subrayar que en el derogado RGIT sí que se preveía esta necesidad de poner nuevamente de manifiesto el expediente, PONT MESTRES apunta críticamente que "En la LGT vigente se mantiene dicha eliminación ya que nada se dice en cuanto a puesta de manifiesto del expediente después de suscribir el acta de disconformidad a efectos de preparación y presentación de alegaciones ante el órgano competente para dictar el acto administrativo de liquidación, sin perjuicio de que puedan aportarse pero, repito, sin previa puesta de manifiesto después de la firma del acta" (PONT MESTRES, M.: "Acerca del derecho del contribuyente, en el procedimiento de inspección, al trámite de audiencia previa antes de suscribir el acta", op. cit., página 64).

85 Véase lo dispuesto en el párrafo 2º del artículo 188. 3 RGGIT sobre el trámite de alegaciones en los supuestos de rectificación de la propuesta de liquidación contenida en actas en disconformidad:

"Si el órgano competente para liquidar acordase la rectificación de la propuesta contenida en el acta por considerar que en ella ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y dicha rectificación afectase a cuestiones no alegadas por el obligado tributario, notificará el acuerdo de rectificación para que en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, efectúe alegaciones y manifieste su conformidad o disconformidad con la nueva propuesta formulada en el acuerdo de rectificación. Transcurrido dicho plazo se dictará la liquidación que corresponda, que deberá ser notificada".

de quince días para formular alegaciones y dar su conformidad o disconformidad a la nueva propuesta de liquidación resultante de la rectificación. Además de reiterarse las salvedades ya referidas sobre la no exigibilidad de una nueva puesta de manifiesto de manifiesto del expediente y la imposibilidad de aportar nuevos documentos, en relación con este trámite de alegaciones que ocupa habrían de precisarse otras cuestiones que no quedan quizá suficientemente resueltas atendiendo al mandato del párrafo 2º del artículo 188. 3 RGGIT.

En este precepto reglamentario, la habilitación del trámite de alegaciones -y la posibilidad de dar la conformidad o disconformidad- no se condiciona sólo a la rectificación de la propuesta de liquidación contenida en el acta, sino que además se exige que la misma afecte a cuestiones no alegadas previamente por el obligado tributario. Esta precisión del párrafo 2º del artículo 188. 3 RGGIT tendría cierta lógica si resultara que la rectificación de la propuesta de liquidación es siempre consecuencia de una suerte de estimación de las alegaciones que contra la misma planteó el obligado tributario, pero no tiene porque ser necesariamente así, sino que puede suceder que, formuladas las alegaciones correspondientes al trámite del artículo 157. 3 LGT, el órgano competente para dictar la liquidación rectifique la propuesta de liquidación al ponerse en su conocimiento a través de éstas cuestiones de hecho o de Derecho que no han sido debidamente consideradas por el actuario. En tal circunstancia, la rectificación no tendría porque ser necesariamente favorable a los intereses del obligado tributario, pero, aunque lo fuera, la misma exigiría que se otorgara una nueva oportunidad para que éste pudiera alegar lo que estimara conveniente, puesto que, en todo caso, se habrá modificado la propuesta de liquidación en relación a la cual él formuló alegaciones, sin que pueda entenderse que no son entonces necesarias posteriores garantías de contradicción por considerarse que con la rectificación se han dirimido ya aquellas cuestiones planteadas por el obligado tributario. En otras palabras, cuando se rectifique la propuesta de liquidación contenida en el acta en disconformidad y contra la que el obligado tributario formuló sus alegaciones iniciales, deberá concederse en todo caso posterior trámite de alegaciones -con independencia de la causa que la motivó la rectificación-, pues, habiéndose modificado unilateralmente la propuesta de liquidación por la Administración Tributaria, en tal circunstancia deberá procurarse la contradicción entre ésta y el obligado tributario, otorgándose a éste último las posibilidades de alegar que exigiría la aplicación de este principio informador de los procedimientos⁸⁶.

Por otra parte, el párrafo 2º del artículo 188. 3 RGGIT tampoco da a entender con la necesaria claridad el significado y alcance de la conformidad o disconformidad que el obligado tributario puede prestar a la propuesta de liquidación rectificada en el trámite de alegaciones que este precepto regula. Así es, a diferencia de los supuestos de integración de las actuaciones inspectoras previstos en los artículos 187. 3 letra c) y 184. 4 letra b) RGGIT y en los que se dejan sin efecto las correspondientes actas, en el párrafo 2º del artículo 188. 3 RGGIT nada se dice al respecto, debiéndose entender entonces que la conformidad del obligado tributario con la rectificación de la propuesta de liquidación contenida en el acta no determina su conversión en un acta en conformidad.

⁸⁶ En este sentido, aunque limitando su discurso a la posibilidad de dar la conformidad o disconformidad a la propuesta de liquidación rectificada, acerca del párrafo 2º del artículo 188. 3 RGGIT, DE ACUÑA REIG manifiesta que "el citado precepto reglamentario sólo contempla este plazo de alegaciones si la rectificación afecta a cuestiones no tratadas por el obligado tributario en las alegaciones al acta de inspección. En mi opinión, la posibilidad de dar o no conformidad a la rectificación debe concederse siempre al obligado tributario, puesto que la propuesta sobre la en su día expresó su disconformidad ha sufrido una alteración" (DE ACUÑA REIG en "Procedimientos tributarios", op. cit., página 1219), opinión que se cree podría extenderse a la posibilidad de formular alegaciones también en los casos en los que la rectificación de la propuesta de liquidación sea consecuencia de cuestiones alegadas por el obligado tributario.

Una vez aceptada esta interpretación del párrafo 2º del artículo 188. 3 RGGIT, debería admitirse igualmente que la misma no tiene porque obstar que la conformidad del obligado tributario con la rectificación de la propuesta de liquidación surta su principal efecto: la reducción de las sanciones que pudieran corresponder en un treinta por ciento. En este sentido, la reducción de las sanciones prevista en el artículo 188. 1 letra b) LGT exige la conformidad del obligado tributario, conformidad que no tiene porque circunscribirse a la tramitación de las actas bajo esta modalidad, sino que puede concurrir también cuando en las actas en disconformidad éste “manifieste expresamente su conformidad antes de que se dicte el acto administrativo de liquidación”⁸⁷. De esta forma, considerando uno y otro extremo, podría concluirse que la conformidad del obligado tributario con la rectificación de la propuesta de liquidación contenida en acta en disconformidad no afecta a su modalidad de tramitación, aunque la misma pueda no obstante determinar la reducción de las sanciones que pudieran proceder, principal consecuencia jurídica que el artículo 188. 1 letra b) LGT anuda a la dación de conformidad por el obligado tributario.

Finalmente, en relación ya con los supuestos de integración de las actuaciones inspectoras, el artículo 188. 4 RGGIT⁸⁸ prevé la concesión de otro trámite de alegaciones al obligado tributario, debiéndose distinguir a tales efectos sendas hipótesis según la propuesta de liquidación haya sido modificada o no como consecuencia de las actuaciones complementarias que se desarrollen.

Pues bien, en lo que respecta a los casos de modificación de la propuesta de liquidación como consecuencia de las actuaciones complementarias, el artículo 188. 4 letra a) RGGIT, a imagen de lo dispuesto en el artículo 187. 3 letra c) RGGIT, determina que en tal circunstancia el acta originaria quedará sin efecto y que -tras el desarrollo de las actuaciones complementarias- se sustituirá por una nueva que se tramitará

87 Párrafo 2º del artículo 7. 2 del Reglamento General de Régimen Sancionador Tributario, aprobado por Real Decreto 2063/2004, de 15 octubre -en adelante, RGRST-.

Además, no sería necesario recurrir a esta cláusula general para entender que a estos efectos existe conformidad del obligado tributario, pues, en relación con la rectificación de propuestas de liquidación, el artículo 7. 2 RGRST considera expresa y específicamente que concurrirá tal conformidad al disponer que:

“En los procedimientos de inspección, se entenderá otorgada la conformidad cuando el obligado tributario suscriba un acta de conformidad o cuando, una vez el inspector-jefe haya rectificado la propuesta de regularización contenida en un acta, el obligado tributario manifieste su conformidad con la nueva propuesta contenida en el acuerdo de rectificación en el plazo concedido al efecto”.

En este sentido, y aun sin mencionar el referido artículo 7. 2 RGRST, MANCHO ROJO ya apuntaba acerca del párrafo 2º del artículo 188. 3 RGGIT que “el hecho de que en el nuevo trámite de alegaciones se manifieste la conformidad con la propuesta por parte del obligado tributario no supone un cambio en la tramitación del acta, de manera que expresada la conformidad seguirá siendo necesario que por el órgano liquidador se dicte un acuerdo administrativo, no siendo aplicables las normas de las actas de conformidad, y todo ello sin perjuicio de que la conformidad a la nueva propuesta tenga efectos en el procedimiento sancionador que se pudiera instruir” (MANCHO ROJO en “Manual de aplicación de los tributos”, op. cit., páginas 1013 y 1014).

88 Véase lo dispuesto en el artículo 188. 4 RGGIT sobre el trámite de alegaciones en los supuestos de integración de las actuaciones inspectoras relativas a actas en disconformidad:

“El órgano competente para liquidar podrá acordar que se complete el expediente en cualquiera de sus extremos. Dicho acuerdo se notificará al obligado tributario y se procederá de la siguiente forma:

- a) Si como consecuencia de las actuaciones complementarias se considera necesario modificar la propuesta de liquidación se dejará sin efecto el acta incoada y se formalizará una nueva acta que sustituirá a todos los efectos a la anterior y se tramitará según corresponda.
- b) Si se mantiene la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad, se concederá al obligado tributario un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para la puesta de manifiesto del expediente y la formulación de las alegaciones que estime oportunas”.

según corresponda. Por su similitud con el mandato del artículo 187. 3 letra c) RGGIT, en lo referente a las garantías de contradicción que se observarán en esta vicisitud procedimental habrá de estarse a lo apuntado anteriormente al respecto en relación con este precepto, reiterándose que la integración de las actuaciones inspectoras no determina *per se* discrepancias entre la Administración y el obligado tributario, discrepancias que sí podrían derivar del posterior desarrollo de las actuaciones complementarias e incoación de la nueva acta, y en relación a las cuales la contradicción quedaría salvaguardada ya sea por el deber de la Administración Tributaria de reflejar en las diligencias las manifestaciones y alegaciones que con relevancia tributaria realice en obligado en el desarrollo de las actuaciones, que por el trámite de audiencia previa que se concederá con anterioridad a la firma del acta.

Por su parte, en lo tocante a los casos de no modificación de la propuesta de liquidación como consecuencia de las actuaciones complementarias, el artículo 188. 4 letra b) RGGIT ordena que en tal circunstancia se dé al obligado tributario nuevo trámite equivalente a una audiencia previa⁸⁹. Concretamente, a diferencia de los restantes trámites de alegaciones anteriores al dictado de la liquidación, en este precepto se ordena la concesión de un plazo de quince días “para la puesta de manifiesto del expediente y la formulación de las alegaciones”; de esta forma, el artículo 188. 4 letra b) RGGIT estará procurando unas mayores cotas de contradicción entre la Administración y el obligado tributario al equiparar las facultades de alegación de ambas partes en este supuesto de integración de las actuaciones inspectoras, y al mismo tiempo está subsanando la salvedad reiterada en relación con la no exigibilidad de una nueva puesta de manifiesto del expediente al objeto de formular alegaciones en los trámites de alegaciones previamente mencionados. No obstante lo anterior, y en la medida que ya se habría evacuado el trámite de audiencia previa originario, lo que si debería entenderse producido en todo caso es la preclusión de la facultad del obligado tributario para aportar nuevos documentos en este posterior trámite de audiencia previa.

Las (numerosas) garantías del principio de contradicción en el procedimiento inspector

Atendiendo a lo dicho hasta ahora, ha de concluirse que la regulación actual del procedimiento inspector es más que suficiente en cuanto se refiere a la observancia del principio de contradicción, conclusión que se fundamenta principalmente en el hecho que su normativa ha previsto para tal tramitación la dación de

89 Como se verá posteriormente, esta expresa reiteración del trámite de audiencia previa es una posibilidad que cobra mayor sentido, especialmente, en los casos de modificación de los hechos o fundamentos de Derecho tenidos en cuenta a la hora de formular la propuesta de liquidación, y por ello, aunque su aplicación hubiera sido más deseable en relación con los supuestos de rectificación de la propuesta de liquidación por existir error en la apreciación de los hechos o en la aplicación de las normas -y no en los casos de integración del expediente mediante actuaciones complementarias, en los que la contradicción queda suficientemente garantizada por las diligencias y trámite de alegaciones, y menos aun cuando el desarrollo de las mismas no determina una modificación de la propuesta de liquidación generadora de discrepancias entre Administración y obligado tributario que merezcan este plus de garantías de contradicción- ha de aplaudirse no obstante que el artículo 188. 4 letra b) RGGIT contemple la posibilidad de reiterar el trámite de alegaciones, pues así se permite fundamentar la exigibilidad del mismo en relación con los restantes trámites de alegaciones anteriores al dictado de la liquidación; sin embargo, tal previsión tendría más sentido en el marco de estas otras vicisitudes procedimentales en los que la actuación de la Administración Tributaria sí que genera verdaderas discrepancias con el obligado, y no en una como la prevista en el artículo 188. 4 letra b) RGGIT en la que el parecer de la Administración Tributaria permanece invariado sin estricta necesidad entonces de otorgar ulteriores garantías de contradicción.

La habilitación del trámite de alegaciones -y la posibilidad de dar la conformidad o disconformidad- no se condiciona sólo a la rectificación de la propuesta de liquidación contenida en el acta, sino que además se exige que la misma afecte a cuestiones no alegadas previamente

un doble *trámite de audiencia* al obligado tributario⁹⁰.

Dicho esto, debería añadirse *a fortiori* que el *trámite de audiencia* al obligado tributario podría llegar incluso a ser triple en relación a los supuestos de integración del expediente mediante actuaciones complementarias y de rectificación de la propuesta de liquidación, garantías de contradicción a las que deberá añadirse aquélla que aporta el deber de la Administración Tributaria -derecho de los obligados- de reflejar en las diligencias las manifestaciones y alegaciones que con relevancia tributaria hagan estos últimos en el curso de las actuaciones.

Pese a lo anterior, pese a contemplar la LGT y el RGGIT tan numerosas garantías de contradicción en el procedimiento inspector, es necesario no obstante mencionar algunos puntos de su regulación en los que se podrían mejorar la posibilidades de contradicción entre Administración y obligado tributario.

Concretamente, en relación con el trámite de audiencia previo a la firma del acta, sería conveniente prever la necesidad de que, conjuntamente con el expediente, se ponga de manifiesto una *propuesta de regularización* evacuada por el actuuario, documento cuya materialización no comportaría importantes esfuerzos para este último -puesto que para cerrar las actuaciones habrá debido obtener previamente "los datos y las pruebas necesarios para fundamentar la propuesta de regularización o para considerar correcta la situación tributaria del obligado" ex artículo 183 RGGIT- y que en cambio es determinante para que este trámite no se convierta en un mero formalismo ante la posibilidad de que de lo actuado no se deduzca el alcance de la regularización pretendida por la Administración Tributaria y en consecuencia, el obligado no pueda formular alegaciones contra la misma por no conocer materialmente tal pretensión.

Igualmente, respecto a los diversos trámites de alegaciones anteriores al dictado de la liquidación -en los que no es estrictamente exigible una nueva puesta de manifiesto de lo actuado ex artículo 99. 8 LGT y artículo 96. 1 RGGIT a contrario-, la normativa reguladora del procedimiento debería procurar algún medio por el que el obligado tributario tuviera acceso -nuevamente- al expediente formado, exigencia en orden a que este último pueda fundamentar adecuadamente sus alegaciones en tales hipótesis y con la que se coadyuvaría a la consecución de una efectiva contradicción en el procedimiento inspector, al posibilitarse así que la Administración y el obligado tributario gocen de las mismas facultades de alegación. Además, la materialización de tal exigencia sería perfectamente posible desde el momento que la misma

90 Refiriéndose indistintamente sea al trámite de audiencia previo a la firma de las actas que, en su caso, al trámite de alegaciones anterior al dictado de la liquidación, a esta especial circunstancia de la doble *audiencia previa* se refieren tanto HUESCA BOADILLA (HUESCA BOADILLA, R.: "Procedimientos tributarios", op. cit., página 627) como PÉREZ ROYO (PÉREZ ROYO, F.: "Derecho Financiero y Tributario", op. cit., página 230).

ya se contempla en el correspondiente trámite de alegaciones para los supuestos de integración de las actuaciones inspectoras ex artículo 188. 4 letra b) RGGIT.

En definitiva, la LGT y el RGGIT contienen una regulación del procedimiento inspector que ofrece numerosas garantías de contradicción entre la Administración y el obligado tributario, garantías que concurren sea en la instrucción que en la terminación de este expediente y que, pese a algunas deficiencias, aseguran el derecho de defensa en esta tramitación tributaria.

3. 3. El trámite de alegaciones y sus reiteraciones en el procedimiento sancionador en materia tributaria.

Una vez que se han analizado las diversas garantías de contradicción que en relación con algunos de los principales procedimientos de aplicación de los tributos regulan la LGT y el RGGIT, el último paso en este sentido lo marca el estudio de las diversas manifestaciones del principio de contradicción presentes en la tramitación del procedimiento sancionador en materia tributaria, estudio que debería abordarse recordando que a este expediente sí serían de aplicación -aun con matizaciones- las garantías procesales que se prevén en el artículo 24 CE⁹¹.

El trámite de alegaciones previo al dictado de la resolución

Dicho lo anterior, fue la LDGC la norma que previó la necesidad de que en procedimiento sancionador en materia tributaria se diera “en todo caso” audiencia previa al interesado⁹², garantía de contradicción a la que había que unir el derecho a formular alegaciones antes del trámite de audiencia previa⁹³.

En la actualidad, la LGT regula esta cuestión de las garantías de contradicción en el procedimiento sancionador en materia tributaria en un modo semejante, y así, tras insistir en que se asegurará a los

91 Aunque debiera ser innecesario hacer recordatorio de una cuestión como ésta, no esta de más reiterar tal premisa atendiendo a resoluciones jurisprudenciales como la STSJ de Extremadura de 28 de febrero de 2005, en cuyo Fundamento de Derecho Cuarto se determina en este sentido que “En el presente caso, realmente, no es que no exista una separación entre el procedimiento de liquidación y el sancionador, sino que éste cuenta escuetamente con una copia de la liquidación y otra de la determinación de la sanción, de ahí que falte el acuerdo de incoación y en cualquier caso la audiencia al interesado (art. 34.2 de la Ley 1/1998), por lo que se han infringido trámites esenciales del procedimiento, lo que determina su nulidad”. En realidad, nada hay de incorrecto en el razonamiento del Tribunal Superior de Justicia extremeño, pero, más allá de la infracción de los trámites esenciales del procedimiento, tal circunstancia -la omisión de la audiencia previa en un procedimiento administrativo sancionador- determina una violación de un derecho susceptible de amparo constitucional, lo que a su vez comportaría un tratamiento procedimental y procesal bien distinto por tratarse de una causa de nulidad de pleno Derecho diversa, por preverse para tales supuestos una modalidad procesal distinta, preferente y sumaria en el orden contencioso-administrativo, etc.

92 Véase lo dispuesto en el artículo 34. 1 LDGC sobre la necesidad del trámite de audiencia previa en el procedimiento sancionador en materia tributaria:

“La imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente (...) en el que se dará en todo caso audiencia al interesado”.

93 Tras desarrollar en los apartados anteriores algunas cuestiones relativas al trámite de audiencia previa, en el artículo 29. 4 Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, se señala que:

“En cualquier momento anterior al trámite de audiencia, los interesados podrán formular las alegaciones y aportar los documentos, justificaciones y pruebas que estimen convenientes”.

interesados el derecho a formular alegaciones en cualquier momento anterior a la propuesta de resolución⁹⁴ y en que se aplicarán las disposiciones del artículo 99 LGT a la instrucción de este procedimiento sancionador⁹⁵, en el artículo 210. 4 LGT⁹⁶ se ordena que con la notificación de la propuesta de resolución se conceda al interesado un plazo de quince días para que formule alegaciones y presente documentos -u otros medios de prueba- previa puesta de manifiesto del expediente.

Pues bien, aplicando lo dispuesto en el artículo 210. 1 LGT en relación con el artículo 99. 8 LGT, el legislador ha optado por hacer uso de la facultad que le confiere este último precepto y así, para el procedimiento sancionador en materia tributaria, ha considerado posponer la audiencia previa por preverse un trámite de alegaciones posterior a la notificación de la propuesta de resolución, trámite para el que expresamente se señala la necesidad de poner de manifiesto el expediente al interesado al objeto de que éste pueda fundamentar sus alegaciones. Esta circunstancia no significa que no exista una audiencia previa como sería constitucionalmente exigible por tratarse de un procedimiento administrativo sancionador, sino que la misma se ha preferido trasladarla a un momento procedimental posterior, a la propuesta de resolución, sin que ello perjudique las posibilidades de defensa que esta garantía de contradicción comporta; al contrario, como se decía anteriormente, la posposición del trámite de audiencia previa permite un ejercicio más pleno del derecho de defensa ya que, accediéndose al expediente con todo lo actuado y conociéndose un primer parecer de la Administración Tributaria recogido en la propuesta de resolución “en la que se recogerán de forma motivada los hechos, su calificación jurídica y la infracción que aquéllos puedan constituir”, el interesado podrá formular sus alegaciones contra una voluntad sancionadora de la Administración Tributaria ya casi formada, sin perjuicio de las posibilidades que ésta ostenta de rectificar la propuesta o integrar las actuaciones realizadas en su caso.

Este trámite de alegaciones, garantía principal de contradicción en el expediente sancionador en materia tributaria, ha de observarse igualmente ya sea en la denominada tramitación abreviada del procedimiento que en los expedientes iniciados como consecuencia de un procedimiento inspector. Así, las anteriores notas sobre el trámite de alegaciones en el procedimiento sancionador *común* -separado- en materia

94 Véase lo dispuesto en el artículo 208. 3 LGT sobre el derecho a formular alegaciones en este expediente:

“Los procedimientos sancionadores garantizarán a los afectados por ellos los siguientes derechos:
(...) ”

b) A formular alegaciones y utilizar los medios de defensa admitidos por el ordenamiento jurídico que resulten procedentes”.

El derecho a formular alegaciones en este procedimiento sancionador queda igualmente asegurado al reiterarse en la letra c) de este precepto que se garantizarán también “Los demás derechos reconocidos por el artículo 34 de esta Ley”, y entre ellos el derecho a formular alegaciones en cualquier momento de la tramitación anterior a la propuesta de resolución ex artículo 34. 1 letra l) LGT.

95 Recordándose lo previsto en el mencionado artículo 99. 8 LGT sobre la posposición del trámite de audiencia previa, véase entonces lo dispuesto en el artículo 210. 1 LGT sobre la aplicación de las disposiciones de este precepto al procedimiento sancionador en materia tributaria:

“En la instrucción del procedimiento sancionador serán de aplicación las normas especiales sobre el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios a las que se refiere el artículo 99 de esta Ley”.

96 Véase lo dispuesto en el artículo 210. 4 LGT sobre el trámite de alegaciones en este expediente tributario:

“Concluidas las actuaciones, se formulará propuesta de resolución en la que se recogerán de forma motivada los hechos, su calificación jurídica y la infracción (...) La propuesta de resolución será notificada al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos”.

Este precepto de la LGT es desarrollado por el artículo 23. 5 RGRST.

tributaria son trasladables sin mayores problemas a la tramitación abreviada, pues el artículo 210. 5 LGT⁹⁷, regulador de esta forma ritual, no contiene ninguna especialidad en cuanto al trámite de alegaciones⁹⁸, previendo igualmente la dación al interesado de un plazo de quince días para que formule alegaciones y presente los documentos u otros medios de prueba que estime oportunos, previa puesta de manifiesto del expediente que tendrá lugar con el acuerdo de iniciación del procedimiento al que se incorporará también la propuesta de resolución.

Por su parte, la tramitación del procedimiento sancionador en materia tributaria iniciado como consecuencia de un procedimiento inspector sí que conoce de una particularidad en cuanto se refiere a las garantías de contradicción; concretamente, el artículo 25. 6 RGRST determina en este sentido que “Con ocasión del trámite de alegaciones, el interesado podrá manifestar de forma expresa su conformidad o disconformidad con la propuesta de resolución del procedimiento sancionador que se le formule”.

Esta disposición reglamentaria ha sido criticada por ANIBARRO PÉREZ y SESMA SÁNCHEZ, quienes entienden que el trámite de alegaciones en esta tramitación del procedimiento sancionador queda limitado a la posibilidad de prestar la conformidad o disconformidad a la propuesta de resolución⁹⁹. Ciertamente, la vaga redacción del artículo 25. 6 RGRST podría invitar a pensar en este sentido, mas otra interpretación sería posible si se considera que este precepto está llamado sólo a regular las especialidades que habrán de tenerse en cuenta en esta singular tramitación del procedimiento sancionador en materia tributaria, y que, en consecuencia, a la misma son de plena aplicación las disposiciones generales prevista en el artículo 210 LGT para el procedimiento sancionador *común* en

97 Véase lo dispuesto en el artículo 210. 5 LGT sobre la tramitación abreviada del procedimiento sancionador en materia tributaria:

“Cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción, ésta se incorporará al acuerdo de iniciación. Dicho acuerdo se notificará al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos”.

Del precepto transcrito se deduce que la especialidad de la tramitación abreviada concierne fundamentalmente al modo de iniciación del procedimiento, contemplándose la posibilidad, como sucedía en los expedientes de gestión tributaria, de comenzar el mismo directamente con la propuesta de resolución cuando la Administración Tributaria ostente todos los elementos para la imposición de la sanción.

98 Véase lo dispuesto en el artículo 23. 6 RGRST sobre el trámite de alegaciones en la tramitación abreviada del procedimiento sancionador en materia tributaria:

“En los supuestos de tramitación abreviada previstos en el artículo 210. 5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la propuesta de resolución se incorporará al acuerdo de iniciación del procedimiento, y se advertirá expresamente al interesado que, de no formular alegaciones ni aportar nuevos documentos o elementos de prueba, podrá dictarse la resolución de acuerdo con dicha propuesta”.

99 En este sentido, ANIBARRO PÉREZ y SESMA SÁNCHEZ apuntan que “Es evidente, según nuestro criterio, que manifestar la conformidad o disconformidad con dicha propuesta no es equiparable a un trámite de audiencia que constituye una de las garantías exigidas por el artículo 24 de la Constitución en todo procedimiento sancionador” (ANIBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B.: “Infracciones y sanciones tributarias”, Lex Nova, Valladolid, 2005, página 246).

El interesado podrá formular sus alegaciones contra una voluntad sancionadora de la Administración Tributaria ya casi formada, sin perjuicio de las posibilidades que ésta ostenta de rectificar la propuesta o integrar las actuaciones realizadas en su caso

materia tributaria añadiéndose tales especialidades¹⁰⁰. En otras palabras, que la particularidad del artículo 25. 6 RGRST se materializa en que, concedido el plazo *común* de quince días para formular alegaciones y presentar documentos, en la tramitación del procedimiento sancionador iniciado como consecuencia de un procedimiento inspector el interesado deberá dentro de este plazo dar su conformidad o disconformidad a la propuesta de resolución, so pena de presumirse su disconformidad sino se pronuncia al respecto.

Finalmente, el artículo 209. 1 LGT prevé la posibilidad de que el procedimiento sancionador en materia tributaria sea tramitado conjuntamente con el procedimiento de aplicación de los tributos del que traiga

causa. A continuación, el artículo 209. 2 LGT dispone que “las cuestiones relativas a las infracciones se analizarán en el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos de acuerdo con la normativa reguladora del mismo”, lo que viene a significar que esta modalidad de tramitación del procedimiento sancionador no presenta ninguna singularidad en cuanto se refiere a las garantías de contradicción, quedando las mismas confiadas a lo que se determine al respecto en el procedimiento de aplicación de los tributos de que se trate¹⁰¹.

La reiteración del trámite de alegaciones en los supuestos de rectificación de la propuesta de resolución o de integración de las actuaciones

A imagen de lo que sucedía con el procedimiento inspector, en el RGRST también se contemplan ciertas circunstancias que de acontecer en la tramitación de este procedimiento sancionador comportarán la necesidad de reiterar el trámite de alegaciones que se concede con la notificación de la propuesta de resolución. Concretamente, en los artículos 24 y 25 RGRST se prevén diversas

100 En este sentido se manifiesta DE MIGUEL ARIAS, que, tras afirmar que esta tramitación no conoce de especiales particularidades en cuanto se refiere al preceptivo trámite de alegaciones, añade que “En estos casos, la mayor especialidad del citado trámite se cifra en la posibilidad de que el afectado manifieste su conformidad o disconformidad con la propuesta de resolución sancionadora” (DE MIGUEL ARIAS, S.: “El derecho a formular alegaciones y a aportar documentos, justificantes y pruebas antes de la propuesta de resolución, y el derecho a la audiencia en el procedimiento sancionador tributario”, op. cit., página 76).

101 En este sentido, DE MIGUEL ARIAS considera que “no es el derecho a la audiencia el que mayores problemas comporta en sede de tramitación conjunta, pues el mismo se reconoce, con carácter general, en el artículo 34 de la LGT, así como, de modo más específico, en la regulación de los distintos procedimientos tributarios; por tanto, la concesión del trámite de audiencia deberá efectuarse conforme a la normativa que corresponda en cada caso” (DE MIGUEL ARIAS, S.: “El derecho a formular alegaciones y a aportar documentos, justificantes y pruebas antes de la propuesta de resolución, y el derecho a la audiencia en el procedimiento sancionador tributario”, op. cit., página 78).

posibilidades de integración del expediente mediante la realización de actuaciones complementarias y de rectificación de la propuesta de resolución de las que la Administración Tributaria podrá hacer uso antes de dictar la resolución definitiva, posibilidades de actuación que, por afectar a los hechos o fundamentos de Derecho en los que se sustenta la propuesta de resolución, requieren la necesidad de conceder al interesado un nuevo trámite para que éste pueda alegar lo que su derecho convenga, materializándose así la necesaria contradicción entre las partes al dárseles las mismas posibilidades de defensa¹⁰².

Comenzando por la tramitación *común* del procedimiento sancionador en materia tributaria, en el artículo 24. 1 RGRST¹⁰³ está previsto que el órgano competente para dictar resolución pueda ordenar la integración de las actuaciones desarrolladas mediante la práctica de actuaciones complementarias, actuaciones complementarias que desembocarán en la formulación de una nueva propuesta de resolución en relación a la cual habrá de observarse otro trámite de alegaciones conforme a lo dispuesto en el artículo 23. 5 RGRST, precepto que desarrolla el artículo 210. 4 LGT y al se remite expresamente el artículo 24. 1 RGRST. Por esta razón, por tratarse de una mera reiteración del ya visto trámite de alegaciones correspondiente al artículo 210. 4 LGT, habrá de estarse a lo apuntado al respecto con anterioridad, destacándose tan sólo que en la reiteración de este trámite sí que se debería poner de manifiesto el expediente al interesado al objeto de que pueda formular sus alegaciones, circunstancia que se advertía no acaecía en las reiteraciones del trámite de alegaciones en el procedimiento inspector -excepción del aplaudido artículo 188. 4 letra b) RGGIT- y que procurará en cambio un mayor contradicción en el procedimiento sancionador en materia tributaria por equipararse la posibilidades de alegación entre la Administración y obligado tributario. No obstante lo anterior, se entiende que el interesado no podrá aportar nuevos documentos en esta reiteración del trámite de alegaciones de acuerdo de lo dispuesto en el artículo 96. 4 RGGIT.

102 Haciendo referencia a estos supuestos de integración de las actuaciones y rectificación de la propuesta de resolución, DE MIGUEL ARIAS apunta en este sentido que "En la regulación del procedimiento sancionador tributario se prevé la reiteración del trámite de audiencia en distintos casos en los que, de otra manera, se provocaría indefensión al sujeto afectado por el mismo, bien por la modificación de los hechos que tendrá en cuenta el órgano competente para imponer la sanción, bien por variar la propuesta de resolución" (DE MIGUEL ARIAS, S.: "El derecho a formular alegaciones y a aportar documentos, justificantes y pruebas antes de la propuesta de resolución, y el derecho a la audiencia en el procedimiento sancionador tributario", op. cit., página 79).

103 Véase lo dispuesto en el artículo 23. 1 RGRST sobre la reiteración del trámite de alegaciones en los supuestos de integración de las actuaciones en la tramitación *común* del procedimiento sancionador en materia tributaria:

"El órgano competente dictará resolución motivada, a la vista de la propuesta formulada en la instrucción del procedimiento y de los documentos, pruebas y alegaciones que obren en el expediente, sin perjuicio de que previamente pueda ordenar que se amplíen las actuaciones practicadas; en este caso, concluidas éstas, deberá formularse una nueva propuesta de resolución a la que será de aplicación lo dispuesto en el apartado 5 del artículo anterior".

En relación con el trámite de audiencia previo a la firma del acta, sería conveniente prever la necesidad de que, conjuntamente con el expediente, se ponga de manifiesto una propuesta de regularización evacuada por el actuario

A continuación, el artículo 24. 2 RGRST¹⁰⁴ contempla la posibilidad de que el órgano competente para imponer la sanción rectifique la propuesta de resolución por considerar sancionables otras conductas del interesado, por cambiar la tipificación o aumentar la graduación de las infracciones.

Pues bien, esta vicisitud de la tramitación *común* del procedimiento sancionador en materia tributaria conoce también de su respectiva garantía de contradicción, si bien, a diferencia del supuesto anterior de integración de las actuaciones, lo cierto es que el artículo 24. 2 RGRST se limita a la concesión al interesado de un plazo reducido de diez días para la formulación alegaciones, lo que comportará, a falta de disposición en contrario similar al artículo 24. 1 RGRST, tanto la no obligatoriedad

de una nueva puesta de manifiesto del expediente como la imposibilidad de aportar nuevos documentos de acuerdo con el artículo 96. 1 *in fine* y 4 RRGIT.

En este sentido, aun admitiendo que se trata de un trámite de alegaciones limitado, DE MIGUEL ARIAS parece mostrarse partidaria de extender el alcance de esta garantía de contradicción y considera incluso que debería admitirse la presentación de nuevos documentos¹⁰⁵. Sin embargo, limitando el discurso a una hipotética obligatoriedad de la nueva puesta de manifiesto del expediente y a la posibilidad o no de aportar nuevos documentos, lo cierto es que la redacción del artículo 24. 2 RGRST y su confrontación con otras disposiciones concordantes -esto es, el artículo 96. 1 *in fine* y 4 RRGIT a contrario y el artículo 24. 1 RGRST en contraste- dejarían pocas posibilidades para fundamentar tales exigencias; de una parte,

104 Véase lo dispuesto en el artículo 24. 2 RGRST sobre la concesión de un nuevo plazo para formular alegaciones en los supuestos de rectificación de la propuesta de resolución en la tramitación *común* del procedimiento sancionador:

"En el caso de que el órgano competente para imponer la sanción rectifique la propuesta de resolución por concurrir alguna de las circunstancias previstas en el párrafo siguiente, la rectificación se notificará al interesado, el cual podrá formular las alegaciones que estime pertinentes en el plazo de 10 días contados desde el siguiente a la notificación.

(...)

Las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior son las siguientes:

- a) Cuando se consideren sancionables conductas que en el procedimiento sancionador se hubiesen considerado como no sancionables.
- b) Cuando se modifique la tipificación de la conducta sancionable.
- c) Cuando se cambie la calificación de una infracción de leve a grave o muy grave, o de grave a muy grave".

105 Tras advertir que en este nuevo plazo para formular alegaciones el interesado "únicamente podrá contradecir el fundamento de las rectificaciones pretendidas", añade a continuación DE MIGUEL ARIAS que "a nuestro juicio, deberá admitirse también la presentación de otros documentos, justificantes y pruebas con base en el derecho reconocido de manera general por el artículo 34.1.r) de la LGT" (DE MIGUEL ARIAS, S.: "El derecho a formular alegaciones y a aportar documentos, justificantes y pruebas antes de la propuesta de resolución, y el derecho a la audiencia en el procedimiento sancionador tributario", op. cit., página 82).

porque el plazo de alegaciones previsto en el artículo 24. 2 RGRST es una actuación posterior al trámite de alegaciones del artículo 210. 4 LGT y el artículo 23. 5 RGRST, en el que ya se habrá verificado la puesta de manifiesto del expediente obstandose así una pretendida segunda puesta de manifiesto ya sea en virtud del mandato artículo 96. 1 *in fine* RGGIT a contrario o por implícita voluntad del RGRST -que cuando entiende conceder la misma expresamente lo ordena como hace en el artículo 24. 1 RGRST-, y de otra parte, porque la preclusión de la facultad de aportar nuevos documentos tras el trámite de alegaciones ex artículo 96. 4 RGGIT no es discutida en ningún sentido por este u otros preceptos.

Además, a diferencia de los correspondientes en el procedimiento inspector, este supuesto de rectificación de la propuesta de resolución no se proyecta sobre el sustrato fáctico del expediente, de manera que escasa utilidad tiene entonces la facultad de aportar nuevos documentos o medios de prueba ante la invariabilidad de los hechos a tener en cuenta.

Igualmente, el acuerdo de rectificación no tendría porque dar lugar a nuevas actuaciones más allá de ésta, sin embargo, por la necesidad de garantizar la contradicción procurando idénticas posibilidades de alegación y prueba a las partes en el procedimiento, se cree en cambio que sí podría exigirse en virtud de este principio una segunda puesta de manifiesto del expediente al objeto de que interesado pueda ejercer plenamente su derecho de defensa contando con todo lo actuado para formular sus alegaciones.

Tras estas notas sobre las garantías de contradicción en los supuestos de integración de las actuaciones y rectificación de la propuesta de resolución correspondiente a la tramitación *común* del procedimiento sancionador en materia tributaria, para finalizar este apartado es menester ahora hacer referencia a las posibilidades de defensa contradictoria que el RGRST prevé para tales incidencias cuando se trata de procedimientos sancionadores iniciados como consecuencia de un procedimiento inspector.

Recordándose que en el correspondiente trámite de alegaciones el interesado era llamado a prestar su conformidad o disconformidad con la propuesta de resolución, en el artículo 25. 5 RGRST se dispone que, en los supuestos de disconformidad, “el órgano competente para imponer la sanción dictará resolución motivada, sin perjuicio de que previamente pueda ordenar que se amplíen las actuaciones practicadas”.

Ciertamente, nada dice este precepto reglamentario sobre la dación de un nuevo de trámite de alegaciones para este supuesto de integración de las actuaciones, pero, como se advertía anteriormente, el artículo 25 RGRST es una disposición que contempla las especialidades que deberán observarse en esta particular tramitación del procedimiento sancionador en materia tributaria, por lo que, no ordenándose nada en el artículo 25. 5 RGRST, habrá de estarse a lo dispuesto al respecto en la tramitación *común* de este procedimiento sancionador, lo que comporta una remisión al artículo 24. 1 RGRST, precepto que a su vez se remite al artículo 210. 4 LGT y al artículo 23. 5 RGRST al objeto de que se conceda al interesado un plazo de quince días para formular alegaciones previa puesta de manifiesto del expediente¹⁰⁶.

106 Apoyándose en la necesidad de garantizar el derecho de defensa en tal circunstancia más que en la interpretación sistemática de los preceptos mencionados, DE MIGUEL ARIAS alcanza idéntica conclusión al afirmar que “el citado reglamento no regula la tramitación a seguir en este supuesto, aunque, por equiparación al procedimiento ordinario y para garantizar el derecho de defensa, consideramos que deberá abrirse un trámite de audiencia, al objeto de que el interesado pueda manifestar su conformidad o disconformidad con la nueva propuesta dictada” (DE MIGUEL ARIAS, S.: “El derecho a formular alegaciones y a aportar documentos, justificantes y pruebas antes de la propuesta de resolución, y el derecho a la audiencia en el procedimiento sancionador tributario”, op. cit., página 80).

En esta fase el contribuyente puede aportar pruebas y ser oído en lo relativo a cuestionar la procedencia de la vía penal, por lo que se trata de un trámite procedimental directamente relacionado con el derecho a la tutela judicial efectiva,

Por su parte, para los supuestos de conformidad con la propuesta de resolución, el artículo 25. 6 RGRST señala que ésta se entenderá dictada y notificada si en el plazo de un mes desde que se prestó la conformidad el órgano competente para imponer la sanción no acuerda la rectificación de la propuesta o la integración de las actuaciones.

Pues bien, si se acuerda la rectificación de la propuesta de resolución, el párrafo 2º artículo 25. 6 RGRST ordena que con la notificación de la nueva propuesta se conceda al interesado plazo de quince días para formular alegaciones, mandato que, a imagen de su equivalente del artículo 24. 2 RGRST para la tramitación *común* del procedimiento sancionador en materia

tributaria, comporta la no obligatoriedad de una nueva puesta de manifiesto del expediente así como la imposibilidad de aportar nuevos documentos.

Dicho esto, debe señalarse no obstante que, a diferencia del precitado artículo 24. 2 RGRST, este precepto no limita expresamente las posibles causas de rectificación de la propuesta de resolución. Así, si se admite por analogía la aplicación de esta restricción de las causas de rectificación, tendrá que considerarse, por las razones anteriormente expuestas, que la garantía de contradicción que comporta el párrafo 2º artículo 25. 6 RGRST es idónea y suficiente para la vicisitud procedimental en la que ésta se incardina; en caso contrario, si se ignora que el artículo 25 RGRST es una disposición que sólo regula especialidades de esta tramitación del procedimiento sancionador en materia tributaria, y de esta forma se acepta que el supuesto de rectificación de la propuesta de resolución contemplado en el párrafo 2º artículo 25. 6 RGRST pueda verificarse por causas distintas de las tasadas en el artículo 24. 2 RGRST, entonces, por poder repercutir la rectificación en el sustrato fáctico del procedimiento, deberá exigirse cuando menos la posibilidad de que el interesado pueda además aportar nuevos documentos o medios de prueba para contrarrestar las posibles modificaciones en cuanto a los hechos que realice la Administración Tributaria. En la medida que la rectificación de la propuesta de resolución no comporta la práctica de nuevas actuaciones, se entiende que no es necesaria ni exigible una nueva puesta de manifiesto del expediente.

Finalmente, nada dispone el artículo 25. 6 RGRST para aquellos casos en los que se acuerde la integración de las actuaciones una vez que el interesado haya prestado su conformidad a la propuesta de resolución correspondiente a esta tramitación del procedimiento sancionador en materia tributaria, por ello, en ausencia de disposición que norme esta incidencia procedimental y recalando que el artículo 25 RGRST es un precepto que sólo regula las especialidades de esta particular tramitación, habrá de estarse a lo apuntado al respecto en el artículo 24. 1 RGRST como equivalente en la tramitación *común* del procedimiento sancionador en materia tributaria, y así, por remisión de éste al artículo 23. 5 RGRST que desarrolla el artículo 210. 4 LGT, en tal circunstancia se concederá al interesado un plazo de quince días para que formule alegaciones previa puesta de manifiesto del expediente, sin posibilidad de que aporte nuevos documentos.

La audiencia previa en los supuestos de existencia de indicios de la comisión de un delito fiscal

El último *procedimiento* en materia tributaria en relación al cual se analizarán las garantías de contradicción es la tramitación que la Administración Tributaria deberá seguir para pasar el tanto de culpa a la jurisdicción, o remitir el expediente al Ministerio Fiscal, una vez que en el curso de las correspondientes actuaciones haya hallado indicios de la comisión de un delito fiscal. Frente a los escasos precedentes científicos referidos a las garantías de contradicción en los demás procedimientos tributarios, resulta sorprendente lo numeroso de las aportaciones doctrinales en relación con la introducción y posterior eliminación de la audiencia previa en esta tramitación, aunque, desafortunadamente, ello no haya desembocado en la consagración de una doctrina pacífica al respecto como a continuación se verá.

Pues bien, ya se ha dicho que una de las novedades que comportó la LGT fue la introducción de un trámite de audiencia previa del interesado antes de pasar el tanto de culpa a la jurisdicción o remitir el expediente al Ministerio Fiscal; esta garantía de contradicción era desarrollada por el artículo 32. 3 RGRST, precepto que ordenaba “la puesta de manifiesto del expediente para que pueda alegar cuanto considere conveniente y presentar los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos durante un plazo de 15 días”.

Este precepto reglamentario ha sido criticado por un sector de la doctrina esgrimiendo que con el mismo, en la medida que al obligado tributario ya se habría concedido el pertinente trámite de audiencia previa o alegaciones en el desarrollo del procedimiento tributario en cuestión, no se hace sino reiterar innecesariamente la audiencia previa del interesado¹⁰⁷, y que además, las posibilidades de actuación de éste en esta nueva audiencia son demasiado amplias¹⁰⁸, pues, en buena lógica, éstas deberían limitarse a “desvirtuar la existencia de los indicios delictivos apreciados por el órgano administrativo” como apunta PEREÑA PINEDO, o en palabras del Profesor MARTÍN QUERALT, circunscribirse a “una especie de alegato sobre el extremo que en ese momento de discutía: la procedencia o no de su remisión al Ministerio Fiscal”. Sea como fuera, lo cierto es que la reiteración de la audiencia previa en esta tramitación no quedaba

107 Haciendo hincapié en que el obligado tributario ya habría sido escuchado en el seno del procedimiento en el que se exteriorizan los indicios de delito fiscal, PEREÑA PINEDO expone que “no se alcanza a comprender el sentido de este nuevo trámite cuando el interesado habrá podido, con anterioridad, realizar las alegaciones que haya estimado oportuno así como presentar todos los documentos y pruebas en defensa de su derecho” (PEREÑA PINEDO, I.: “El nuevo trámite de audiencia previo a la remisión del expediente a la jurisdicción por delito fiscal”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* número 3, 2005). En idéntico sentido se pronuncia MARTÍN QUERALT (MARTÍN QUERALT, J.: “La supresión del trámite de audiencia en la remisión del expediente al Ministerio Fiscal”, *Tribuna Fiscal* número 188, 2006, página 6).

108 En este sentido, PEREÑA PINEDO apunta que “es criticable la excesiva amplitud con la que se otorga el nuevo trámite: La audiencia no deberá tener por objeto la presentación de documentos o pruebas que no hayan podido ser presentados con anterioridad ni tampoco de aquellos elementos que permitan desvirtuar la existencia de los indicios delictivos apreciados por el órgano administrativo. El alcance del nuevo trámite es todavía mucho más amplio, ya que podrá extenderse a la presentación de todos los documentos, justificantes y pruebas que el interesado «estime oportunos», sin más requisitos” (PEREÑA PINEDO, I.: “El nuevo trámite de audiencia previo a la remisión del expediente a la jurisdicción por delito fiscal”, op. cit.).

Siguiendo con las palabras de PONT MESTRES, el trámite de audiencia previa no debería quedar limitado a la puesta de manifiesto de lo actuado sin más

especialmente justificaba desde el punto de vista del derecho de defensa del obligado tributario¹⁰⁹.

Posteriormente, con la aprobación de la Ley 36/2006 se decidió reformar el artículo 180.1 LGT para eliminar el trámite de audiencia previa¹¹⁰, señalándose en la Exposición de Motivos que "La existencia de este trámite suponía la concesión de un privilegio a la delincuencia fiscal respecto de otros tipos de delincuencia,

pues en ningún otro delito de carácter público se condiciona la correspondiente denuncia o querrela a un trámite de audiencia previa al interesado"¹¹¹, y que por ello, en aras de proteger la investigación en los

109 Críticamente, el Profesor MARTÍN QUERALT señala al respecto que "si la apreciación de indicios delictivos tenía lugar en el marco de un procedimiento sancionador -en el que ya se habían efectuado alegaciones y propuesto pruebas- o en el ámbito de un procedimiento de inspección -en el que también se habían efectuado alegaciones y propuesto pruebas- el nuevo trámite de audiencia parecía responder a un prurito garantista que nada nuevo añadía al procedimiento ya incoado (MARTÍN QUERALT, J.: "La supresión del trámite de audiencia en la remisión del expediente al Ministerio Fiscal", op. cit., página 6). En idéntico sentido se manifiesta también PEREÑA PINEDO (PEREÑA PINEDO, I.: "El nuevo trámite de audiencia previo a la remisión del expediente a la jurisdicción por delito fiscal", op. cit.).

110 Lógicamente, ello determinó la necesidad de reformar el RGRST para adaptarlo al resultante artículo 180.1 LGT, y así, de la nueva redacción del artículo 32.3 y 4 RGRST desaparece cualquier referencia a la audiencia del interesado al disponerse que:

"A la vista de la documentación recibida y de los informes que haya considerado oportuno solicitar, el jefe del órgano administrativo competente, si aprecia la existencia de un posible delito, deberá remitir el expediente al delegado especial o central o al director del departamento correspondiente.

(...)

Una vez recibida la documentación, el delegado o el director de departamento competente acordará, previo informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico, la remisión del expediente a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal, o la devolución del mismo".

111 Contrario a este pasaje de la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006 se muestra ALONSO GONZÁLEZ al afirmar que "Disentimos, por tanto, de forma radical y absoluta de la afirmación vertida en la Exposición de Motivos de la Ley cuando dice que (...) Lamentablemente, semejante aseveración revela una asunción implícita por parte del legislador de la presunción de culpabilidad para todos aquellos a quienes la Administración Tributaria, en sede de inspección fiscal, pretende la imputación de delitos contra la Hacienda Pública" (ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: "La supresión del trámite de audiencia al interesado previo al proceso penal por delito fiscal" Quincena Fiscal número 5, 2007).

Admitiéndose que la supresión de esta garantía de contradicción puede suscitar cualquier inmediato recelo, lo cierto que es una reflexión más profunda invita a aceptar lo reflejado en la Exposición de Motivos, pues no hay una suerte de presunción de culpabilidad e imputación de delitos como señala ALONSO GONZÁLEZ, sino la mera y justificada consideración de que existen indicios de criminalidad, extremo hasta el que puede y tiene que llegar la Administración Tributaria por el deber que le incumbe de actuar para la consecución de los intereses generales -¿instar reestablecimiento de la legalidad penal?-, y además, ante esos indicios, una vez que al obligado ya se le ha dado audiencia en el correspondiente procedimiento tributario, ¿cuál es el razonamiento que con validez jurídica justifica la reiteración de la audiencia previa para poder proceder en el garantista ámbito penal? ¿cuál es también el razonamiento que con validez jurídica justifica este dispar tratamiento respecto a otras formas de criminalidad?

casos de fraude, se aconsejaba la supresión de la audiencia previa al interesado en esta tramitación¹¹².

Contra esta decisión del legislador se han pronunciado diversos autores defendiendo la necesaria dación de audiencia previa al interesado en esta tramitación por razones fundamentalmente de garantía del derecho de defensa del obligado tributario, y así, por todos, el Profesor GARCÍA NOVOA sostiene en este sentido que “en esta fase el contribuyente puede aportar pruebas y ser oído en lo relativo a cuestionar la procedencia de la vía penal, por lo que se trata de un trámite procedimental directamente relacionado con el derecho a la tutela judicial efectiva, proclamado en el art. 24 de la Constitución”¹¹³.

No obstante lo anterior, se cree que sin embargo que la solución más adecuada a esta cuestión es la que formula FALCÓN y TELLA, que, pareciendo dar por buena la supresión del trámite de audiencia previa del artículo 180. 1 LGT, puntualiza que por ello “a partir de ahora no es preceptiva la audiencia previa, pero que la misma no queda tampoco prohibida, debiendo procederse a ella cuando no existan razones para pensar que con dicho trámite se dificulta la investigación, lo que supone, si se entiende así, que en la mayoría de los casos la audiencia previa seguirá produciéndose”¹¹⁴.

En efecto, visto que la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006 justifica la supresión del trámite de audiencia previa del artículo 180. 1 LGT en la necesidad de proteger la eficacia de la investigación del fraude y en la conveniencia de eliminar un particular presupuesto para proceder en la vía penal, privar a este trámite de audiencia del pretendido carácter preceptivo no conlleva ninguna infracción de alcance constitucional o legal, pues, por una parte, el derecho de defensa queda salvaguardado por las garantías de contradicción observadas en el correspondiente procedimiento en materia tributaria, y por otra, el derecho a ser oído en el trámite de audiencia previa sólo se ostentará “cuando proceda” ex artículo 105 letra c) CE y artículo 34. 1 letra m) LGT. De esta forma, más allá de los supuestos en los que concurra un riesgo para la investigación -o para la realización del crédito tributario como apuntaba PEREÑA PINEDO- y en los que la eliminación del trámite de audiencia previa del artículo 180. 1 LGT se convertirá en definitiva, en las restantes actuaciones éste debería concederse salvo que la Administración Tributaria justificara suficientemente su omisión, omisión que, en su caso, no debe comportar vicio de validez -pues no hay infracción del ordenamiento- sea al procedimiento originario que a la tramitación que se regula en el artículo

112 En similares términos se manifiesta PEREÑA PINEDO, que, junto a esta circunstancia justificadora de la omisión del trámite de audiencia previa del artículo 180. 1 LGT, acertadamente considera que “parece razonable que este trámite hubiera podido excluirse, al menos, cuando su concesión pudiera suponer un peligro para el crédito tributario (por ejemplo, por la sospecha de que, de otorgarse este trámite, se vayan a realizar actuaciones de desapoderamiento o alzamiento de bienes en perjuicio de la Hacienda Pública) o cuando estén próximos de transcurrir los plazos de prescripción, si bien, ello debería haberse realizado en el propio texto de la Ley General Tributaria, por ser en ésta donde, con carácter general, se reconoce el nuevo trámite al que nos referimos” (PEREÑA PINEDO, I.: “El nuevo trámite de audiencia previo a la remisión del expediente a la jurisdicción por delito fiscal”, op. cit.).

113 GARCÍA NOVOA, C.: “El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude (II)”, Quincena Fiscal número 10, 2006. En este sentido se pronuncia también RUIZ ZAPATERO (RUIZ ZAPATERO, G. G.: “Audiencia previa y delito de defraudación tributaria”, Quincena Fiscal número 19, 2008).

114 FALCÓN y TELLA, R.: “Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre (I)”, Quincena Fiscal número 2, 2007.

32 RGRST para pasar el tanto de culpa a la jurisdicción o remitir el expediente al Ministerio Fiscal¹¹⁵. En este sentido, finalmente, se trae a colación la STSJ de la Comunidad Valenciana de 2 de julio de 2007 (JT 2007/1534), en cuyo Fundamento de Derecho Cuarto, haciendo referencia al trámite de audiencia previa del artículo 180. 1 LGT, se apunta lo siguiente sobre su omisión:

“En definitiva, se podrá afirmar o discutir si el hecho de no dar audiencia por parte de la Administración Tributaria a una persona sometida a expediente antes de remitir las actuaciones al Ministerio Fiscal las invalida de forma total o parcial con los correspondientes efectos según el pronunciamiento, si es o no subsanable etc. pero en modo alguno se puede afirmar que por esa omisión, y tras una fase de instrucción penal donde se han podido presentar todo tipo de pruebas y alegaciones, se haya vulnerado a esa persona el “derecho a la tutela judicial efectiva tal y como la concibe el art. 24 de la Constitución” sería tanto como afirmar que nuestro proceso penal no cumple con las garantías mínimas establecidas en la Constitución”.

4. La omisión del trámite de audiencia previa en los procedimientos tributarios

Una vez que se ha analizado cuáles son las consecuencias jurídicas de la omisión del trámite de audiencia previa en el procedimiento administrativo común, una vez que se han relacionado las principales garantías de contradicción en algunos de los expedientes en materia tributaria, en el apartado que continúa se tratará de verificar si aquellas circunstancias relativas a la omisión del trámite de audiencia previa anteriormente vistas (anulabilidad vs. mera irregularidad no invalidante, intangibilidad de la puesta de manifiesto del expediente, subsanación de estas incidencias procedimentales, etc.) son trasladables igualmente a los procedimientos tributarios.

Para profundizar en esta cuestión tendrá que partirse necesariamente de la respuesta que se dé a la interrogante sobre si la audiencia previa ha de reputarse como un elemento estructural de los procedimientos tributarios o como un simple trámite funcional al principio de contradicción que debe regir los distintos expedientes en esta materia. Pues bien, en ausencia de una norma en este sentido y visto que de las escasas resoluciones jurisprudenciales que se pronuncian al respecto no puede deducirse una

115 Más allá de esta razón, sobre las consecuencias jurídicas de la omisión de este trámite añade PEREÑA PINEDO que “la justificación del reconocimiento del trámite de audiencia es precisamente la posibilidad de que el interesado pueda defenderse del ilícito que se le imputa por lo que, si ha tenido ocasión de defenderse con anterioridad, la omisión del trámite constituirá una irregularidad, pero ello, insistimos, no determinará la nulidad de la actuación administrativa” (PEREÑA PINEDO, I.: “El nuevo trámite de audiencia previo a la remisión del expediente a la jurisdicción por delito fiscal”, op. cit.).

solución clara y unívoca de la cuestión¹¹⁶, se cree sin embargo que la respuesta a esta interrogante puede obtenerse de un análisis sistemático de las disposiciones que regulan esta cuestión sea en procedimiento administrativo común que en los distintos expedientes en materia tributaria.

Así es, sin hacer por ahora referencia a los procedimientos sancionadores en los que la aplicación de las garantías procesales inherentes al derecho a la tutela judicial efectiva relativiza las posibilidades de omisión -y posterior subsanación- del trámite de audiencia previa, ya se ha visto que la doctrina jurisprudencial dominante sobre el artículo 84 LRJAP-PAC se viene decantando por la consideración de la audiencia previa como un trámite funcional al principio de contradicción, y por ello, de no observarse en el momento procedimental señalado al efecto en el artículo 84. 1 LRJAP-PAC, su omisión no determinará la invalidez de las actuaciones si al interesado se le ha procurado la posibilidad de ejercer su derecho de defensa en la vía administrativa, circunstancia ésta que impide la concurrencia de una situación de indefensión real y efectiva del interesado, único criterio, junto a la no integridad del expediente en la puesta de manifiesto del mismo, que determinaría la anulabilidad de la resolución del correspondiente procedimiento.

En principio, a falta de una disposición que determine cuál es la consecuencia jurídica que ha de anudarse a la omisión del trámite de audiencia previa en los procedimientos tributarios -e indirectamente coadyuve a la consideración del mismo como un elemento estructural o como un simple trámite funcional al principio de contradicción-, debería considerarse que esta jurisprudencia que interpreta el artículo 84 LRJAP-PAC es aplicable al ámbito tributario para complementar lo dispuesto en el artículo 99. 8 LGT, el artículo 96 RRGIT y demás normas concordantes.

De manera que, poniendo en relación una y otros, podría concluirse, de una parte, que la audiencia

116 En efecto, mientras que en el Fundamento de Derecho Segundo de la STSJ de Galicia de 31 de enero de 2007 (JT 2007/868) se mantiene la tesis tradicional -superada- sobre la esencialidad del trámite de audiencia previa ["Lo primero que hemos de recordar es que el trámite de audiencia aparece configurado como un elemento esencial en todo procedimiento de gestión tributaria, de manera que se ofrecerá al sujeto pasivo siempre antes de redactar la propuesta de resolución para que pueda alegar lo que a su derecho convenga, según dispone el artículo 22 de la Ley 1/98, de derechos y garantías del contribuyente, de forma tal que una omisión de este trámite, que ya adelantamos ocurre en el supuesto que se contempla, determina la nulidad radical del resultado del procedimiento de gestión y, en concreto de la liquidación girada"] y sobre la imposible subsanación de su omisión en el correspondiente recursos administrativo ["No creemos que pueda admitirse que la intención del legislador sea la de que pueda subsanarse el trámite de audiencia (...) por medio de las alegaciones en que el sujeto pasivo funda el recurso de reposición que en su caso se interponga contra la liquidación en la que previamente se debía haber culminado aquel trámite"], en cambio, en una posterior resolución del mismo órgano jurisprudencial sí que se divisa ya una cierta adaptación a la tesis dominante en virtud de la cual la audiencia previa se convierte en un trámite funcional al principio de contradicción, de manera que su omisión será subsanable si en la vía administrativa sí se ha concedido al interesado la posibilidad de ejercitar su derecho de defensa; concretamente, se está haciendo referencia a la STSJ de Galicia de 23 de julio de 2008 (JT 2008/1039), en cuyo Fundamento de Derecho Tercero, tras advertirse que "En el presente caso, el acuerdo sancionador omite toda referencia a las alegaciones formuladas por la actora", se concluye que "La resolución desestimatoria del recurso de reposición, sin embargo, sí alude a las alegaciones esgrimidas por la entidad recurrente, las aborda y desestima en atención a que la complejidad de la norma no exime de su cumplimiento (...) Por tanto, la falta de motivación del acuerdo sancionador no generó indefensión dado que en la resolución desestimatoria del recurso de reposición sí se dio cumplida respuesta a todas las alegaciones vertidas por la recurrente que pudo impugnar, sin merma alguna de su derecho de defensa, en esta vía judicial".

Aunque en esta última resolución jurisprudencial no existe una omisión formal del trámite de audiencia previa -sí funcional desde el momento que las alegaciones no fueron tenidas en cuenta para dictar resolución-, lo cierto es que de la confrontación de una y otra sentencia se puede confirmar lo dicho anteriormente, esto es, que a falta de una norma expresa al respecto, la jurisprudencia tributaria no aclara tampoco el carácter esencial o las consecuencias jurídicas que han de anudarse a la omisión del trámite de audiencia previa en los procedimientos tributarios.

El trámite de alegaciones
en esta tramitación
del procedimiento
sancionador queda
limitado a la posibilidad
de prestar la conformidad
o disconformidad a la
propuesta de resolución

previa en los expedientes tributarios no se presenta como un trámite esencial de los procedimientos sino como una actuación funcional al principio de contradicción que debe regir los mismos -conclusión que encuentra apoyo precisamente en el mandato del artículo 99. 8 LGT y de las demás disposiciones que en virtud de éste, contra la pretendida rigidez del artículo 84. 1 LRJAP-PAC al respecto, permiten posponer el trámite de audiencia a un momento procedimental posterior siempre y cuando se asegure al obligado tributario la posibilidad de formular alegaciones y aportar documentos tal y como exigiría la aplicación del principio de contradicción y se garantiza en el artículo 99. 8 LGT-.

Por otra parte, consecuencia de lo anterior, la omisión de este trámite de audiencia previa o de alegaciones en el procedimiento

tributario no determinará necesariamente la invalidez de las actuaciones desarrolladas por Administración Tributaria, pues si el obligado ha tenido la oportunidad de ejercitar su derecho de defensa en un momento posterior a aquel en el que se debería de haber evacuado el mismo -o en el recurso de reposición, o en la reclamación económico-administrativa-, no podrá hablarse entonces de una situación de indefensión real y efectiva que se exige para comunicar la anulabilidad a las actuaciones desarrolladas, situación de indefensión que además el obligado tributario subsanará con la interposición de la reclamación económico-administrativa... salvo que proceda con la suficiente pericia procedimental y alegue como pretensión la anulación de las actuaciones por provocar la omisión del trámite de audiencia previa una situación de indefensión, situación cuya concurrencia y extremos deberá determinar no obstante con precisión so pena que el correspondiente órgano económico-administrativo o jurisdiccional rechace tal pretensión argumentando que se trata de una indefensión formal, de un mero defecto no invalidante -véase la STS de 13 de octubre de 2000 (RJ 2000/7915), nota 31-.

Pese a lo dicho sobre la necesidad de recurrir la omisión del trámite de audiencia previa, dando lugar así al "peregrinaje a la vía económico-administrativa", se hace notar dos advertencias al respecto que pueden tener cierta trascendencia en cuanto a la viabilidad u oportunidad de la reclamación económico-administrativa. Aunque existe alguna resolución jurisprudencial que anula las actuaciones de un procedimiento en materia fiscal por haberse omitido funcionalmente un trámite de alegaciones -a pesar de que las mismas se reiteraron en la vía económico-administrativa subsanando la situación de indefensión real y efectiva- (STSJ de Andalucía de 11 de abril de 2003, nota 36), lo cierto es que en el ámbito tributario se vienen aplicando corrientes que abogan por desestimar o por no retrotraer las actuaciones en aquellos casos en los que la situación de indefensión sea meramente formal por deberse a la impericia procedimental del obligado tributario o por alegarse exclusivamente la omisión del trámite de audiencia previa o de alegaciones.

En este sentido, haciendo referencia a una determinada estrategia procedimental en las actuaciones de comprobación e investigación -“el contribuyente mantiene el mutismo más absoluto hasta el momento en que deduce, ante los TEA, sus pretensiones contradictorias con las de la Administración”-, MORILLO MÉNDEZ apunta que la falta de diligencia en la sustanciación de las garantías de contradicción puede considerarse una circunstancia determinante de negligencia o mala fe en la actuación procedimental del obligado tributario, y que ello podría comportar la desestimación de la reclamación económico-administrativa¹¹⁷, extremo que no puede descartarse vistas las exigencias de pericial procedimental que se vienen requiriendo para la concurrencia de la situación de indefensión real y efectiva.

Igualmente, si se considera la existencia de una sólida doctrina científica y jurisprudencial -no circunscrita al ámbito tributario-, que aboga por no retrotraer las actuaciones en los casos en los que las pretensiones formuladas se fundamenten en irregularidades de carácter formal que no comportan una indefensión real y efectiva¹¹⁸, de escasa oportunidad serán las reclamaciones económico-administrativas que se presenten con la tradicional finalidad de impugnar las resoluciones por motivos exclusivamente formales y con la sana esperanza de que, anulado el acto correspondiente y ordenándose la repetición de las actuaciones, acaezca en tanto la prescripción de la potestad tributaria u otra suerte de impedimento de su ejercicio. En efecto, si se aplica tal doctrina a estos supuestos de indefensión meramente formal por la sola omisión del trámite de audiencia, entonces no habrá retroacción de las actuaciones y será el Tribunal Económico-Administrativo o el órgano jurisdiccional quien resuelva sobre el fondo de la cuestión, en base al principio de economía procesal y por “la probabilidad de que la nueva resolución sea de idéntico contenido”.

Pues bien, atendiendo a todo lo dicho hasta ahora, debe concluirse que la omisión del trámite de audiencia previa o de alegaciones en los procedimientos tributarios comporta las mismas consecuencias que tal infracción conlleva en el procedimiento administrativo común, a las que se añaden sólo alguna peculiaridad en cuanto a la viabilidad u oportunidad de las reclamaciones económico-administrativas con las que se impugna tal omisión.

Finalmente, estas consideraciones sobre la omisión del trámite de audiencia previa o de alegaciones no

117 Con cita de resoluciones administrativas y jurisprudenciales al respecto, sobre esta estrategia procedimental MORILLO MÉNDEZ manifiesta que “Consciente el interesado de que sus ventajas son netamente favorables, si plantea la defensa en régimen de monólogo y sobre todo de carencia de contradicción de parte administrativa, preferirá reservar todas sus armas argumentales para deducirlas en dicho momento, no habiendo dado al Inspector Jefe la posibilidad de conocer, ni de lejos, su línea argumental, ni aún en muchos casos la verdadera sustentación de sus pretensiones, las razones que le asisten y sus fundamentos”, añadiendo a continuación que “Porque de haber conocido el órgano administrativo el alcance de sus posibilidades, tal vez hubiera actuado de manera distinta en la motivación del acto resolutorio” (MORILLO MÉNDEZ, A.: “El trámite de audiencia en los procedimientos tributarios”, Carta Tributaria monografía número 3, 2001, páginas 12 y 13).

118 En este sentido, sobre la no retroacción de las actuaciones puntualiza TOMÁS RAMÓN FERNÁNDEZ que “Si la omisión del trámite no ha llegado a producir una indefensión real y efectiva, no simplemente formal o aparental, del interesado y, por otra parte, puede demostrarse que la decisión final hubiera tenido que ser la misma en todo caso, lo procedente será prescindir del vicio formal y resolver el fondo de la cuestión debatida en aplicación del principio de economía procesal” (GARCÍA ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. R.: “Curso de Derecho Administrativo”, op. cit., página 513).

Por su parte, en el ámbito jurisprudencial y en materia tributaria, en el Fundamento de Derecho Cuarto de la STSJ de Galicia de 22 febrero de 2002 (RJCA 2002/575) se aplica esta doctrina proveniente del Tribunal Supremo y se apunta que “En tal sentido cabe traer a colación la doctrina sentada por las SSTs 3-5-1980, 18-3 y 15-12-1987 que, con referencia a los vicios de forma, señalan que si no se ha producido indefensión, en lugar de la anulación del acto por motivos formales para reproducir el procedimiento, con la probabilidad de que la nueva resolución sea de idéntico contenido, resulta procedente que el Tribunal se pronuncie sobre el fondo de la cuestión suscitada”.

La audiencia previa en los expedientes tributarios no se presenta como un trámite esencial de los procedimientos sino como una actuación funcional al principio de contradicción que debe regir los mismos

son trasladables al procedimiento sancionador en materia tributaria, pues, como se advertía anteriormente, en esta tramitación la dación de estas garantías de contradicción no es cuestión de legalidad ordinaria basada en el artículo 105 letra c) CE en relación con el artículo 34. 1 letra m) LGT, sino una exigencia de fundamento constitucional en la medida que en los procedimientos sancionadores sí son de aplicación las garantías procesales del derecho a la tutela judicial efectiva, aplicación que en cuanto al principio de contradicción exige la estricta evacuación de tales trámites antes de

dictarse resolución al objeto de que las partes posean “idénticas posibilidades de alegación y prueba”, lo que comporta la imposibilidad de omitir los mismos so pena de incurrir en nulidad de pleno Derecho la correspondiente sanción¹¹⁹ por ser un acto administrativo lesivo de un derecho susceptible de amparo constitucional.

5. Conclusiones

- Con origen en el artículo 105 letra c) CE y regulado con carácter general en el artículo 84 LRJAP-PAC, la audiencia previa es la más importante expresión del principio de contradicción en el procedimiento administrativo, “principio de contradicción que debe presidir toda clase de actuaciones, cualesquiera sean la naturaleza procesal o administrativa de las mismas” -STS de 16 de junio de 1997 (RJ 1997/5263)-.
- Frente a la antigua doctrina jurisprudencial y científica que lo contemplaba como un elemento esencial del procedimiento cuya inobservancia, por lo tanto, comportaba la nulidad de pleno Derecho de lo actuado, hoy la corriente jurisprudencial dominante considera la audiencia previa como un trámite funcional del principio de contradicción, de forma que el mismo podría omitirse sin consecuencias anulatorias siempre que al interesado se le haya dado una oportunidad para ejercer su derecho de defensa frente a las pretensiones de la Administración Pública, oportunidad de contradicción que obsta la concurrencia de una situación de indefensión que pueda comunicar la anulabilidad a las actuaciones desarrolladas.
- Además, se viene considerando igualmente que la omisión del trámite de audiencia previa no conlleva una situación de indefensión real y efectiva si el interesado subsana posteriormente tal circunstancia interponiendo el recurso o reclamación que proceda en la vía administrativa o incluso en la contencioso-administrativa.

¹¹⁹ En este sentido, haciendo referencia a la omisión de distintos trámites de alegaciones en el procedimiento sancionador en materia tributaria, se pronuncian ANIBARRO PÉREZ y SESMA SÁNCHEZ (ANIBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B.: “Infracciones y sanciones tributarias”, op. cit.).

- En principio, este planteamiento podría aplicarse a todas las tramitaciones administrativas excepto a aquellas en las que la Administración Pública ejerce el ius puniendi del que es titular, pues en esta última hipótesis, la audiencia previa es una exigencia derivada de las garantías procesales inherentes al derecho a la tutela judicial efectiva que son de aplicación extensiva a estos procedimientos.
- En el ámbito tributario, la dación de una audiencia previa y la observancia de otras garantías de contradicción no se ha generalizado sino con la aprobación de la LDGC, disposición legal que ordenaba estos aspectos en un modo similar a la regulación contenida en la LRJAP-PAC.

En el ámbito tributario se vienen aplicando corrientes que abogan por desestimar o por no retrotraer las actuaciones en aquellos casos en los que la situación de indefensión sea meramente formal por deberse a la impericia procedimental del obligado tributario o por alegarse exclusivamente la omisión del trámite de audiencia previa o de alegaciones

- La actual LGT no sólo ha continuado esta senda garantista de la contradicción en los distintos procedimientos en materia tributaria, sino que incluso la ha aumentado al prever diversos trámites de audiencia previa y/o alegaciones en el seno de un mismo expediente, incluso reiteraciones de éstos cuando acontezcan rectificaciones de las propuestas de resolución o integraciones de las actuaciones desarrolladas por la Administración Tributaria.
- Pese a ello, la LGT no ha regulado expresamente la cuestión de las consecuencias jurídicas que han de anudarse a la omisión de las distintas garantías de contradicción en los expedientes tributarios -aunque de su articulado sí que se podría deducir que en la LGT estos trámites no son considerado como elementos estructurales del procedimiento-, y por ambas circunstancias, en ausencia de una disposición que norme esta infracción procedimental, se podría estimar que a la misma es de aplicación la jurisprudencia dominante anteriormente vista sobre las consecuencias jurídicas de la omisión del trámite de audiencia previa y la posibilidad de su subsanación.
- Y así, como conclusión final, partiéndose de la que omisión del trámite de audiencia previa o de alegaciones se tendrá que impugnar generalmente en el pertinente recurso de reposición o reclamación económico-administrativa al objeto de evitar que tal circunstancia devenga inatacable por adquirir firmeza, se insiste en que la extensión al ámbito tributario de la jurisprudencia sobre la audiencia previa significará que tal irregularidad procedimental quedará subsanada por su necesaria impugnación por parte del obligado tributario que la padece, circunstancia que exigirá que éste actúe con suficiente diligencia procedimental e interponga el recurso o reclamación pertinente esgrimiendo como pretensión la anulación de las actuaciones por provocar la omisión del trámite de audiencia previa una situación de indefensión, situación cuya concurrencia y

extremos deberá determinar con precisión.

Por todo ello, finalmente, debe contestarse a la cuestión planteada en la introducción de este estudio señalándose que la regulación que se contiene en la LGT sobre el trámite de audiencia previa no sólo es conforme con la prevista en la LRJAP-PAC, sino que incluso va más allá de ésta y recoge perfiles más avanzados como la posibilidad posposición del trámite de audiencia a la notificación de la propuesta de resolución. Por otra parte, en lo que se refiere a su omisión y en ausencia de una disposición que norme tal aspecto, la equiparación entre LGT y LRJAP-PAC es absoluta por ser de aplicación a ambos ámbitos de actividad administrativa la misma jurisprudencia, emanada en parte resolviendo asuntos de naturaleza tributaria.

Bibliografía

- ALCALÁ SACRISTÁN, C. (Coordinador): "Manual de aplicación de los tributos", Instituto de Estudios Fiscales, 2008.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: "La supresión del trámite de audiencia al interesado previo al proceso penal por delito fiscal" Quincena Fiscal número 5, 2007.
- ANIBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B.: "Infracciones y sanciones tributarias", Lex Nova, Valladolid, 2005.
- CALVO ORTEGA, R. (Director): "La nueva Ley General Tributaria", Civitas, Madrid, 2004.
- CALVO VERGEZ, J.: "Principales características de los procedimientos de comprobación del cumplimiento de obligaciones tributarias materiales a la luz de lo dispuesto en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio", Quincena Fiscal número 14, 2009.
- DE MIGUEL ARIAS, S.: "El derecho a formular alegaciones y a aportar documentos, justificantes y pruebas antes de la propuesta de resolución, y el derecho a la audiencia en el procedimiento sancionador tributario", Revista Técnica Tributaria número 83, 2008.
- FALCÓN TELLA, R.: "Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre (I)", Quincena Fiscal número 2, 2007.
- GARCÍA BERRO, F.: "La Inspección Tributaria en la nueva LGT", Quincena Fiscal número 21, 2004.
- GARCÍA ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. R.: "Curso de Derecho Administrativo", tomo II, 9ª edición, Madrid, 2004.
- GARCÍA NOVOA, C.: "El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude (II)", Quincena Fiscal número 10, 2006.
- HUESCA BOADILLA, R. (Coordinador): "Procedimientos tributarios", tomo I, La Ley, Madrid, 2007.
- MANTERO SÁENZ, A. y CUESTA RODRÍGUEZ, M.: "Procedimiento en la Inspección Tributaria", 4ª edición, EDESA, Madrid, 1990.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J. Y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: "Las fases de los procedimientos tributarios" en "Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala", Dykinson, Madrid, 2008.
- MARTÍN QUERALT, J.: "La supresión del trámite de audiencia en la remisión del expediente al Ministerio Fiscal", Tribuna Fiscal número 188, 2006.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: "Una reflexión sobre algunos aspectos comunes a los procedimientos de gestión tributaria", Quincena Fiscal número 19, 2008.
- MORILLO MÉNDEZ, A.: "El trámite de audiencia en los procedimientos tributarios", Carta Tributaria monografía número 3, 2001.
- NAVARRO EGEA, M.: "El derecho a presentar alegaciones y el trámite de audiencia en la gestión de los tributos", Revista Española de Derecho Financiero número 108, 2000.
- PAREJO ALFONSO, L.: "Derecho Administrativo", Editorial Ariel, Barcelona, 2003.

- PEREÑA PINEDO, I.: "El nuevo trámite de audiencia previo a la remisión del expediente a la jurisdicción por delito fiscal", Jurisprudencia Tributaria Aranzadi número 3, 2005, Estudio.
- PÉREZ ROYO, F.: "Derecho Financiero y Tributario", 15ª edición, Civitas, Cizur Menor, 2005.
- PONT MESTRES, M.: "Acerca del derecho del contribuyente, en el procedimiento de inspección, al trámite de audiencia previa antes de suscribir el acta", Revista Técnica Tributaria número 74, 2006.
- RUIZ ZAPATERO, G. G.: "Audiencia previa y delito de defraudación tributaria", Quincena Fiscal número 19, 2008
- TARDÍO PATO, J. A.: "El principio constitucional de audiencia previa del interesado y el trámite del artículo 84 de la Ley 30/1992", Revista de Administración Pública número 170, 2006.