



ESTUDIOS

■ **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**

■ Sabina de Miguel Arias
Universidad de Zaragoza

■ **RESUMEN:**

A lo largo del procedimiento sancionador tributario se habilitan distintas vías para que el obligado tributario afectado por el mismo canalice su defensa; en particular, la normativa reconoce el derecho a realizar alegaciones y aportar documentos, justificantes y pruebas antes de la propuesta de resolución, y el derecho a la audiencia. En el presente trabajo abordamos la regulación, el contenido y el fundamento de estos derechos, prestando especial atención al ejercicio de los mismos, el cual presentará ciertas peculiaridades dependiendo de la forma en que se tramite el procedimiento sancionador tributario

■ **PALABRAS CLAVE:**

Procedimiento sancionador tributario; Derecho a la audiencia; Derecho a presentar alegaciones y aportar documentos, justificantes y pruebas antes de la propuesta de resolución; Derecho de defensa.

■ SUMARIO:

1. Introducción.
2. La defensa del obligado tributario en el procedimiento sancionador tributario.
3. El derecho a formular alegaciones y a aportar documentos, justificantes y pruebas antes de la propuesta de resolución.
 - 3.1. Evolución normativa, regulación actual y fundamento del derecho.
 - 3.2. Contenido del derecho a formular alegaciones y a aportar documentos, justificantes y pruebas.
 - 3.3. Momento y plazo para su ejercicio.
 - 3.4. Consecuencias del incumplimiento del derecho.
4. El trámite de audiencia en el procedimiento sancionador tributario: el derecho a la audiencia.
 - 4.1. Evolución normativa, regulación actual y fundamento del derecho.
 - 4.2. Contenido del derecho: las fases del trámite de audiencia.
 - 4.3. Momento y plazo de ejercicio.
- 4.4. La reiteración de la audiencia.
- 4.5. La posibilidad de prescindir del trámite de audiencia.
- 4.6. Consecuencias del incumplimiento del derecho.

1. Introducción

A lo largo del procedimiento sancionador tributario se habilitan distintas vías para que el obligado tributario afectado por el mismo canalice su defensa; en particular, la normativa tributaria contempla, tanto de forma general como específica, el derecho a *realizar alegaciones y aportar documentos, justificantes y pruebas antes de la propuesta de resolución*, así como también el derecho a la *audiencia*.

Aunque en cualquier procedimiento tributario se reconocen al interesado derechos en pro de su defensa como contrapeso frente a las potestades de la Hacienda pública, éstos

¹ Tal afirmación ha sido recalcada por nuestros Tribunales [Sentencias de los TSJ de Baleares de 15 de octubre de 2002 (JT 2002, 1718), Extremadura de 2 de julio de 1998 (JT 1998, 1251) y Galicia de 30 de enero de 1997 (JT 1997, 51)] y por la doctrina [BANACLOCHE, J., *Los Derechos del contribuyente*, La Ley, Madrid, 2000, pág. 211; FENELLÓS PUIG-CERVER, V., *El Estatuto del Contribuyente (Comentarios a la Ley 1/1998 de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes)*, Ediciones Tro, Valencia, 1998, págs. 365 y 367; GÓMEZ CABRERA, C., "Derechos y garantías en el procedimiento sancionador", en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes*, McGraw-Hill, Madrid, 1998, pág. 256].

aparecen sin duda reforzados en el ámbito sancionador¹. No en vano, el Tribunal Constitucional —desde su temprana Sentencia 18/1981, de 8 de junio— ha venido proclamando la existencia de un *genérico ius puniendi del Estado*² y declarando la aplicación de los derechos y garantías contemplados en el artículo 24 de la Constitución Española de 1978 (en adelante, CE) a cualquier procedimiento sancionador; pues resultaría del todo contrario a los postulados constitucionales permitir una actuación de tal naturaleza al margen de los derechos de los afectados³. Sin embargo, el Supremo intérprete de la CE ha advertido que la traslación de dichos derechos ha de realizarse con matices⁴, esto es, “*en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del artículo 24 y la seguridad jurídica que garantiza el artículo 9 CE*”⁵.

Como no podía ser de otro modo, entre las garantías que han de reconocerse a lo largo del procedimiento sancionador se incluyen los derechos a la audiencia y a presentar alegaciones, documentos y pruebas antes de la propuesta de resolución, permitiéndose, a través de los mismos, la réplica frente a la acusación esgrimida por la Administración tributaria sin necesidad de acudir a instancias posteriores, y, por tanto, la corrección de la vía sancionadora. De esta manera, los derechos del obligado tributario quedan protegidos de forma especialmente cautelosa en los procedimientos sancionadores, lo cual resulta lógico si se tienen en cuenta las características del sistema fiscal, sin duda complejo y en el cual la comisión de una infracción puede conllevar la imposición de una sanción de elevada cuantía⁶.

² Esta línea se ha mantenido hasta hoy tanto por el TC (Sentencias 316/2006, de 15 de noviembre; 126/2005, de 23 de mayo; 54/2003, de 24 de marzo; 9/2003, de 20 de enero; 117/2002, de 20 de mayo; 116/2002, de 20 de mayo; 93/2001, de 2 de abril; 291/2000, de 30 de noviembre; 276/2000, de 16 de noviembre; 194/2000, de 19 de julio; 127/1996, de 9 de julio; 145/1993, de 26 de abril; 190/1987, de 1 de diciembre; y 2/1987, de 21 de enero) como por el TS [Sentencias de 31 de octubre y 17 de abril de 2007 (RJ 2007, 8471 y 3295), 21 de octubre de 2005 (RJ 2005, 7121), 23 de marzo de 2000 (RJ 2000, 3511), 20 de marzo de 1995 (RJ 1995, 10069), 13 de octubre de 1989 (RJ 1989, 8386), 10 y 4 de noviembre de 1980 (RJ 1980, 4408 y 4261), y 29 de septiembre de 1980 (RJ 1980, 3464)]. Nuestros Tribunales han seguido, en este punto, la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, que ha venido exigiendo que en la imposición de sanciones administrativas se respeten los derechos y las garantías procesales previstos por el artículo 6 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales, de 4 de Noviembre de 1950 (en adelante, CEDH) [Sentencias de 9 de octubre de 2003 (caso Ezeh y Connors v. Reino Unido, 2003/65), 24 de febrero de 1994 (caso Benedoun v. Francia, 1994/12) y 8 de junio de 1976 (caso Engel y otros, 1976/3)].

³ FUSTER ASENCIO, C., *El procedimiento sancionador tributario*, Aranzadi, Navarra, 2001, pág. 38; ZORZONA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Civitas, Madrid, 1992, pág. 114.

⁴ Sentencia del TC 76/1990, de 26 de abril. En la actualidad, el problema radica en trasladar los principios del artículo 24.2 de la CE en lo necesario, sin llegar al extremo de erradicar los derechos del afectado por el procedimiento sancionador [RAMÍREZ GÓMEZ, S., “Principios constitucionales que rigen la potestad sancionadora tributaria”, *REDF*, núm. 109-110, 2001, pág. 190; NIETO, A., *Derecho administrativo sancionador*, 4ª ed., Tecnos, Madrid, 2005, pág. 166; FUSTER ASENCIO, C., *El procedimiento sancionador tributario*, op. cit., pág. 39].

⁵ Sentencias del TC 117/2002, de 20 de mayo; 197/1995, de 21 de diciembre; 125/1983, de 26 de diciembre, y 18/1981, de 8 de junio.

⁶ No obstante, de sobra conocida es la especial repulsa que comporta todo ilícito tributario, ya que, según ha advertido nuestro TC, “*lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar*” (Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre).

Por último, es preciso advertir que a la hora de abordar este estudio resulta necesario partir de las distintas formas de tramitación del procedimiento sancionador previstas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) y desarrolladas en el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario (en adelante, RGRST), debiendo analizarse la efectiva realización del derecho a formular alegaciones y presentar documentos, justificantes y pruebas antes de la propuesta de resolución y del derecho a la audiencia en cada una de ellas.

2. La defensa del obligado tributario en el procedimiento sancionador tributario

En la actualidad, el procedimiento sancionador tributario se encuentra regulado en los artículos 207 a 212 de la LGT⁷ y en el RGRST. A este respecto, debe señalarse que los derechos del afectado por este procedimiento no aparecieron recogidos, cuanto menos de forma específica y separada, hasta la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (en adelante, LDGC)⁸; no obstante lo cual, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJAP) había introducido ya las directrices generales del procedimiento sancionador administrativo general (arts. 135 a 139 LRJAP), asumiendo con ello la postura del Tribunal Constitucional en favor de la protección del administrado⁹.

En concreto, es el apartado 3 del artículo 208 de la LGT –introducido recientemente por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la prevención del fraude fiscal– el que contempla los derechos del obligado tributario en el procedimiento sancionador, reconociendo los relativos a “*ser notificado de los hechos que se le imputen, de las infracciones que tales hechos puedan constituir y de las sanciones que, en su caso, se le pudieran imponer, así como de la identidad del instructor, de la autoridad competente para imponer la sanción y de la norma que atribuya tal competencia*”, también “*a formular alegaciones y utilizar los medios de defensa admitidos por el ordenamiento jurídico que resul-*

⁷ Esta regulación legal ha sido bien acogida por la doctrina, al reunir lo que antes se encontraba disperso [ALMENAR BELENGUER, J., y RIPLEY SORIA, D., “Artículos 178 a 212 de la LGT”, en HUESCA BOADILLA, R. (coord.), *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2004, pág. 1354].

⁸ Tras la aprobación de la LDGC, el procedimiento sancionador tributario se desarrolló en el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre.

⁹ La mayoría de la doctrina admitió la aplicación de esta normativa en el ámbito tributario por plasmar valores constitucionales, y ello pese a que la DA 5ª de la LRJAP parecía excluirla [DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E., y OGEA MARTÍNEZ OROZCO, M., “Derechos y garantías en el procedimiento sancionador”, en AA.VV., *El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Aranzadi, Navarra, 1998, pág. 233; SIMÓN ACOSTA, E., “La potestad sancionadora”, en CALVO ORTEGA, R. (dir.), *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Navarra, 2004, pág. 699].

ten procedentes", y, por último, "los demás derechos reconocidos por el artículo 34 de esta Ley"¹⁰.

Al igual que el artículo 135 de la LRJAP –cuyo contenido prácticamente reproduce–, el precepto transcrito efectúa una mención a los *derechos de defensa*, lo cual no puede considerarse sino positivo, sin perjuicio de que los mismos fueran aplicables en sede sancionadora ya con anterioridad a su reconocimiento expreso¹¹. En este sentido, el derecho a la defensa aglutina las principales garantías del afectado por un procedimiento sancionador¹² y, en términos generales, se traduce en la posibilidad de contradecir la potestad punitiva de la Administración mediante la "utilización de medios muy diversos, tendentes a elaborar una estrategia de oposición a los actos administrativos restrictivos, bien mediante su impugnación directa, bien mediante la minimización de sus efectos negativos"¹³.

La defensa del obligado tributario se *materializa en multitud de vertientes*, pues se ejerce a través de los llamados *derechos instrumentales a la defensa*¹⁴. Así, la primera consecuencia de la proclamación de este derecho consistirá en la necesidad de imponer la sanción a través de un procedimiento adecuado en el que se garanticen los principios de audiencia y contradicción¹⁵, lo cual requerirá, para su plena virtualidad, que dicho obligado sea informado sobre la acusación con carácter previo¹⁶. De tal modo, los derechos a la audiencia, a

¹⁰ La expresa mención a este elenco de derechos resulta relevante, dada la prelación de fuentes que establece para este procedimiento el artículo 207 de la LGT, a cuyo tenor: "El procedimiento sancionador en materia tributaria se regulará: a) Por las normas especiales establecidas en este título y la normativa reglamentaria dictada en su desarrollo. b) En su defecto, por las normas reguladoras del procedimiento sancionador en materia administrativa". Con relación a ello, antes de la reforma operada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la prevención del fraude fiscal, ALMENAR BELENGUER y RIPLEY SORIA ["Artículos 178 a 212 de la LGT", *op. cit.*, pág. 1364] echaban en falta una enumeración de los derechos del sujeto infractor en la regulación del procedimiento sancionador tributario, puesto que, a su juicio, la remisión del artículo 209 al 99 de la LGT no resultaba suficiente.

¹¹ GARBERÍ LLOBREGAT, J., y BUITRÓN RAMÍREZ, G., "Artículo 178 de la LGT", en GARBERÍ LLOBREGAT, J. (dir.), *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias (Tomo I)*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2005, pág. 147; CHECA GONZÁLEZ, C., *Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2007, pág. 68. Efectivamente, así se infería, de una parte, de la propia normativa tributaria (arts. 210.4 LGT, y 23.4 y 5 RGRST) y, de otra, de la aplicación de las normas reguladoras del procedimiento administrativo sancionador (art. 207 LGT).

¹² FUSTER ASENCIO, C., *El procedimiento sancionador tributario*, *op. cit.*, pág. 204.

¹³ MORILLO MÉNDEZ, A., *Medios de defensa del contribuyente ante la Administración*, Editorial Práctica de Derecho, Valencia, 2001, pág. 16. Por otra parte, de acuerdo con el artículo 6.3.b) del CEDH, este derecho constituye el "derecho a disponer del tiempo y de las facilidades necesarias para la preparación de su defensa".

¹⁴ GARBERÍ LLOBREGAT, J., *La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador*, Editorial Trivium, Madrid, 1989, pág. 189; LÓPEZ MOLINO, A.M., "Derechos y Garantías de los contribuyentes en el procedimiento sancionador tributario (arts. 33, 34 y 35 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero)", *EF*, núm. 187, 1998, pág. 60; ZORZONA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, *op. cit.*, págs. 116 y ss.; GARBERÍ LLOBREGAT, J., y BUITRÓN RAMÍREZ, G., "Artículo 178 de la LGT", *op. cit.*, págs. 147 y 148.

¹⁵ Esto es, "la prohibición de las sanciones automáticas o impuestas de plano, directamente y sin procedimiento" (ZORZONA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, *op. cit.*, pág. 119).

¹⁶ FUSTER ASENCIO, C., *El procedimiento sancionador tributario*, *op. cit.*, pág. 204; GARBERÍ LLOBREGAT, J., y BUITRÓN RAMÍREZ, G., "Artículo 178 de la LGT", *op. cit.*, pág. 149.

ser informado de la acusación, a utilizar los medios de prueba pertinentes y a formular alegaciones se erigen en núcleo esencial de la defensa —y, en esta línea, los ha incluido el artículo 208.3 de la LGT—, pudiendo sólo hablarse de un procedimiento sancionador acorde con la CE cuando, desde el nacimiento de la imputación, se posibilite al interesado el ejercicio de estos derechos, cada uno en su momento procedimental oportuno¹⁷.

3. El derecho a formular alegaciones y a aportar documentos, justificantes y pruebas antes de la propuesta de resolución

3.1. Evolución normativa, regulación actual y fundamento del derecho

Como es sabido, la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria no recogió un elenco general de los derechos de los obligados tributarios, ni tampoco efectuó una regulación del procedimiento sancionador¹⁸, debiéndose acudir a la normativa administrativa para encontrar una mención directa a la posibilidad de formular alegaciones y aportar documentos, justificantes y pruebas antes de la propuesta de resolución (art. 83 de la Ley de Procedimiento Administrativo, de 17 de julio de 1958 —en adelante, LPA—); posteriormente, y ya entre las previsiones relativas al procedimiento administrativo sancionador, dicho derecho fue incluido en los artículos 135 de la LRJAP y 3.2 del Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora (en adelante, RPS)¹⁹.

En lo que concierne al ámbito tributario, este derecho vino a plasmarse en la LDGC [arts. 3.k)²⁰ y 21²¹], recogiendo específicamente en el artículo 29.4 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrollaba el régimen sancionador tri-

¹⁷ GARBERÍ LLOBREGAT, J., y BUITRÓN RAMÍREZ, G., "Artículo 178 de la LGT", *op. cit.*, pág. 147.

¹⁸ En efecto, sólo el artículo 81 de la LGT de 1963 se refería al procedimiento sancionador; y ello de forma sumaria (ZORZONA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, *op. cit.*, págs. 121 y 289). El desarrollo de dicho procedimiento se recogió en el Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimientos para sancionar las infracciones tributarias y en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprobó el Reglamento general de la Inspección de los Tributos, sin que se hiciera mención en ellos al derecho objeto de estudio, si bien, en opinión de DEL PASO BENGÓA y JIMÉNEZ JIMÉNEZ [*Derechos y Garantías del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, CISS, Bilbao, 1998, pág. 403], ya entonces se daba la posibilidad de alegar y aportar pruebas.

¹⁹ Además, el mismo también quedó recogido en la enumeración de derechos de los ciudadanos [art. 35.1.e) LRJAP] y en la regulación general de los procedimientos administrativos (art. 79.1 LRJAP).

²⁰ Según el cual, los contribuyentes gozaban del "Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución".

²¹ En cuya virtud: "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". La aplicación de este artículo al procedimiento sancionador tributario resultó controvertida, al encontrarse referido al "procedimiento de gestión"; sin embargo, un sector relevante de la doctrina se mostró a favor de la misma [DEL PASO BENGÓA, J.M., y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., *Derechos y Garantías del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, *op. cit.*, pág. 203; ALONSO MURILLO, F., "Artículos 21 y 22 de la LDGC", en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, McGraw-Hill, Madrid, 1998, págs. 166 y 167; DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E., y OGEA MARTÍNEZ OROZCO, M., "Derechos y garantías en los procedimientos tributarios", en AA.VV., *El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Aranzadi, Navarra, 1998, pág. 100].

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

En la actualidad, y de forma general, el mismo aparece reconocido en la enumeración de los derechos y garantías de los obligados tributarios del artículo 34 de la LGT (apartado I). Por su parte, y ya entre los preceptos relativos al procedimiento sancionador tributario, el artículo 208.3.b) de la misma Ley se refiere al derecho “a formular alegaciones y utilizar los medios de defensa admitidos por el ordenamiento jurídico que sean procedentes”²², indicando el artículo 23.4 del RGRST que “los interesados podrán formular alegaciones y aportar los documentos, justificaciones y pruebas que estimen convenientes en cualquier momento anterior a la propuesta de resolución”. Como de inmediato se observa, la regulación actual difiere de la normativa anterior a la hora de fijar el momento final del ejercicio del derecho, permitiendo formular alegaciones y aportar documentos, justificaciones y pruebas en cualquier momento anterior a la notificación de la propuesta de resolución, y no al trámite de audiencia.

En suma, el derecho a formular alegaciones y a aportar documentos, justificantes y pruebas antes de la propuesta de resolución implica dar al obligado tributario la posibilidad de intervenir y defenderse desde el propio instante en que se le informa de la apertura del procedimiento sancionador; y ello independientemente de que aquél pueda realizar las alegaciones y presentar la documentación que considere oportunas en el correspondiente trámite de audiencia que se le conceda a estos efectos. Por lo tanto, nos encontramos ante un derecho cuyo ejercicio es eventual para el interesado y que, en caso de no ser aprovechado, no tendrá ninguna consecuencia perjudicial para el mismo²³.

Por último, y a fin de reafirmar la importancia del derecho ahora examinado, debe recordarse que a través de éste no sólo se garantiza la *prohibición de la indefensión*²⁴, sino que, a su vez, se preserva el principio de *contradicción*²⁵ —íntimamente vinculado con el de

²² Declaración de principio paralela a la del art. 135 de la LRJAP y desarrollada a lo largo de la regulación del procedimiento.

²³ GARBERÍ LLOBREGAT, J., y BUITRÓN RAMÍREZ, G., “Artículos 23, 24 y 25 del RGRST”, en GARBERÍ LLOBREGAT, J. (dir.), *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias (Tomo II)*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2005, págs. 1395 y 1396. A su vez, estos autores señalan que la solución es diversa en el procedimiento sancionador administrativo general, ya que el artículo 13.2 del RPS prevé que si el inculpado no aprovecha este trámite “la iniciación podrá ser considerada propuesta de resolución cuando contenga un pronunciamiento preciso acerca de la responsabilidad imputada”.

²⁴ En esta línea, el TC ha venido exigiendo “que el implicado disfrute de una posibilidad de defensa previa a la toma de decisión y por ende que la Administración siga un procedimiento en el que el expedientado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y alegar lo que a su derecho convenga” [Sentencia 3/1999, de 26 de enero].

²⁵ En opinión de MORILLO MÉNDEZ [“El Procedimiento sancionador tributario desde la perspectiva de las garantías del imputado”, GF, núm. 208, 2002, pág. 120], la contradicción consiste “en la posibilidad efectiva de réplica dialéctica a las posiciones contrarias; comporta, por ello, que cada una de las partes en litigio tenga idénticas posibilidades de alegar y probar, en cuanto aspectos básicos del derecho a la defensa”. Este principio rige de forma matizada en el procedimiento sancionador tributario, pues, de acuerdo con GARBERÍ LLOBREGAT [La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador, op. cit., pág. 193], el mismo nunca podrá tener plena virtualidad en un ámbito en el que uno de los sujetos del conflicto es el llamado a resolverlo.

audiencia [art. 105.c) CE]²⁶-, sirviendo, asimismo, a la propia Administración tributaria, en la medida en que su ejercicio contribuye a fijar los datos determinantes del supuesto esgrimido y, por tanto, al acierto de la resolución final del procedimiento sancionador²⁷.

3.2. Contenido del derecho a formular alegaciones y a aportar documentos, justificantes y pruebas

A la hora de examinar el contenido de este derecho debe distinguirse, por un lado, la *realización de alegaciones* y, por otro, la *presentación de documentos, justificantes y pruebas*, dadas las evidentes diferencias existentes entre ambos aspectos. No obstante, las dos vertientes enunciadas aparecen muy relacionadas y se ejercitan, en el común de los casos, de forma conjunta a lo largo del procedimiento, puesto que de poco sirve la aportación de datos y argumentos mediante las correspondientes alegaciones, si los mismos no se ven adecuadamente respaldados por los documentos respectivos²⁸.

3.2.1. La formulación de alegaciones

En general, las alegaciones pueden definirse como las declaraciones del interesado que introducen datos en el curso de un procedimiento administrativo²⁹. En este sentido, suscribimos las palabras de GARBERÍ LLOBREGAT y BUITRÓN RAMÍREZ cuando afirman que el derecho a formular alegaciones "*confiere al sujeto pasivo la posibilidad de efectuar las actividades conducentes a su descargo en los trámites de alegación previstos legal o reglamentariamente, introduciendo en el procedimiento aquellos hechos exculpatorios o alegaciones jurídicas que evidencien su descargo*"³⁰.

Este derecho presenta, en opinión de algunos autores, una doble faceta, pues el mismo incluiría, a su juicio, no sólo la facultad del obligado tributario de alegar cuanto en su defensa convenga, sino también la de no aprovechar dicha posibilidad, en virtud del derecho a no declarar contra sí mismo y no confesarse culpable³¹. Sin embargo, el último aspecto mencionado –relativo a no declarar contra sí mismo– no va a ser tratado en este estudio,

²⁶ Así, dicho derecho posibilita la realización del axioma según el cual "*nadie puede ser condenado sin ser oído*" (GARBERÍ LLOBREGAT, J., y BUITRÓN RAMÍREZ, G., "Artículos 23, 24 y 25 del RGRST", *op. cit.*, págs. 1412 y 1413).

²⁷ JIMÉNEZ PLAZA, M.I., *El tratamiento jurisprudencial del trámite de audiencia*, Editorial Atelier Administrativo, Barcelona, 2004, págs. 148 y 149; GALLEGO CÓRCOLES, I., "Instrucción del Procedimiento Administrativo Común", en GARBERÍ LLOBREGAT, J. (dir.), *El Procedimiento Administrativo Común (Tomo II)*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007, pág. 1332; TARDÍO PATO, J.A., "El principio constitucional de audiencia del interesado y el trámite del artículo 84 de la Ley 30/1992", *RAP*, núm. 170, 2006, pág. 97.

²⁸ FUSTER ASENCIO, C., *El procedimiento sancionador tributario*, *op. cit.*, pág. 217.

²⁹ GONZÁLEZ PÉREZ, J., y GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común. Tomo II*, 3ª ed., Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 1952.

³⁰ GARBERÍ LLOBREGAT, J., y BUITRÓN RAMÍREZ, G., "Artículo 178 de la LGT", *op. cit.*, pág. 165.

³¹ GARBERÍ LLOBREGAT, J., y BUITRÓN RAMÍREZ, G., "Artículo 178 de la LGT", *op. cit.*, págs. 147 y 166. Dicha opinión es mantenida, a su vez, por FUSTER ASENCIO, C., *El procedimiento sancionador tributario*, *op. cit.*, pág. 204.

dada la amplia y profunda problemática que en torno a él se suscita, constituyendo, sin duda, uno de los temas más controvertidos del procedimiento sancionador tributario³².

Una vez advertido lo anterior; y en lo que concierne ya a la *forma* de realizar las alegaciones, nada dice la normativa al respecto, siendo buena muestra de ello el propio artículo 23.4 del RGRST, precepto éste que, en la línea del artículo 208.3 de la LGT, se limita a reconocer el derecho a formular aquéllas guardando total silencio con relación al modo de hacerlo; de ahí que la doctrina haya apuntado la posibilidad de efectuar tales alegaciones incluso de manera oral³³ —con base en el principio antiformalista³⁴—, debiendo llevarse a cabo las mismas ante el órgano que se indique, que será el instructor del procedimiento correspondiente³⁵.

Por su parte, y en lo que se refiere al *contenido* de las alegaciones, éste no presenta limitación alguna, pudiendo referirse indistintamente a datos fácticos o jurídicos; así, como bien se ha indicado, aquéllas *"aportan al expediente datos de hecho (adverados o no por los correspondientes documentos) y valoraciones de orden jurídico o técnico sobre las cuestiones que en él se debaten"*³⁶, habiéndose distinguido al respecto diferentes tipos de alegaciones según la finalidad y el momento en que se produzcan³⁷.

En lo que ahora interesa —esto es, las alegaciones que tienen lugar antes de la propuesta de resolución—, las mismas se dirigirán a combatir los fundamentos de la acusación provisional contenida en el acuerdo de iniciación del procedimiento o a oponerse a las actuaciones de investigación decretadas en el mismo³⁸. En consecuencia, el escrito de alegacio-

³² Para un análisis de esta cuestión nos remitimos a los trabajos de GARCÍA NOVOA, C., *"Una aproximación del Tribunal Constitucional al derecho a no autoinculparse ante la Inspección Tributaria en relación con los delitos contra la Hacienda Pública"*, JT, núm. 3, 2005; LÓPEZ DÍAZ, A., *"El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria"*, en AA.VV., *Temas de Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000; LAGO MONTERO, J.M., *"Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario: Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse"*, Impuestos, núm. 2, 1999.

³³ GALLEGO CÓRCOLES, I., *"Instrucción del Procedimiento Administrativo Común"*, op. cit., pág. 1307. De hecho, diversos autores han admitido esta posibilidad basándose en el derecho del obligado tributario a que sus manifestaciones sean recogidas en las respectivas diligencias [art. 34.1.q) LGT] [HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., *"Artículo 34 de la LGT"*, en HUESCA BOADILLA, R. (coord.), *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2004, pág. 245; ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., *"Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución; y a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta Ley"*, en SERRANO ANTÓN, F. (dir.), *El Estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las Haciendas Locales*, Thomson-Civitas, Navarra, 2007, pág. 1099].

³⁴ TRAYTER JIMÉNEZ, J.M., *"El procedimiento administrativo sancionador"*, Justicia Administrativa, núm. 1, 2001, pág. 80.

³⁵ GALLEGO CÓRCOLES, I., *"Instrucción del Procedimiento Administrativo Común"*, op. cit., pág. 1307.

³⁶ GALLEGO CÓRCOLES, I., *"Instrucción del Procedimiento Administrativo Común"*, op. cit., pág. 1306.

³⁷ GONZÁLEZ PÉREZ, J., y GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común. Tomo II*, op. cit., págs. 1952 y 1953. En concreto, estos autores diferencian entre: alegaciones de *introducción*, que tratan de incorporar datos al expediente antes del trámite de audiencia; alegaciones de *fijación de datos problemáticos*, que serán el objeto a resolver en el procedimiento; y alegaciones *conclusivas*, que se introducen en el trámite de audiencia con el fin de realizar una valoración de los datos y pruebas obrantes en el expediente.

nes presentará, en la inmensa mayoría de los supuestos, un contenido claramente defensivo frente a cualquier elemento del expediente, formal o de fondo.

3.2.2. La aportación de documentos, justificantes y pruebas

Al sujeto afectado por un procedimiento sancionador tributario se le reconoce la facultad de aportar "*documentos, justificaciones y pruebas*" (art. 23.4 RGRST), pues resultará habitual que, junto con las alegaciones que formule, incluya la documentación que las fundamente, probando así la veracidad de sus manifestaciones. En consecuencia, el obligado tributario goza de la *posibilidad de presentar los documentos, justificantes o elementos probatorios que estime pertinentes* —por ejemplo, dictámenes periciales, facturas o liquidaciones—, junto a lo cual podrá designar, asimismo, todos aquellos materiales que obren ya en poder de la Administración tributaria para su incorporación al expediente [arts. 34.1.h) y 99.2 LGT].

En este punto, resulta necesario indicar que el *derecho a la prueba* adquiere una especial virtualidad en sede del procedimiento sancionador³⁹. Ciertamente es que la normativa tributaria parece referirse, de manera exclusiva, a la posibilidad de *aportar* pruebas (arts. 210.4 LGT, y 23.4 y 5 RGRST) —esto es, presentar aquéllas que el obligado tributario tenga en su poder—, sin hacer mención alguna, en cambio, a la facultad de *proponer* la realización de prueba —es decir, formular una petición al órgano correspondiente de la Administración al objeto de llevar a término el medio probatorio oportuno—; no obstante, la mayoría de la doctrina entiende que, para hacer efectivo el derecho de defensa, habrá de permitirse la proposición de medios de prueba por parte del obligado tributario⁴⁰.

En realidad, y pese a lo anterior, no será habitual que en el procedimiento sancionador tributario se proponga prueba durante la instrucción⁴¹; ello se debe, de una parte, a que, normalmente, el órgano administrativo competente habrá realizado todas las actuaciones necesarias para fijar los hechos, y, de otra, a que la prueba más usual en dicho procedimiento es la documental, la cual no requerirá de práctica⁴². Sin embargo, en el hipotético

³⁸ GARBERÍ LLOBREGAT, J., y BUITRÓN RAMÍREZ, G., "Artículos 23, 24 y 25 del RGRST", *op. cit.*, pág. 1396. En este sentido, recuérdese que el artículo 23.2 del RGRST indica que "*Se realizarán de oficio cuantas actuaciones resulten necesarias para determinar, en su caso, la existencia de infracciones susceptibles de sanción*".

³⁹ Como observa LÓPEZ MOLINO ["La prueba y el procedimiento tributario sancionador: la posibilidad de imponer sanciones tributarias en base a presunciones legales", *RIF*, núm. 21, 1997, pág. 48], por el "*distinto grado de rigor, intensidad e inclusive, si se quiere, de calidad con que tal institución jurídica se manifiesta y perfila en esta esfera del ius puniendi del Estado en comparación con el que le es predicable en vía administrativa de gestión*".

⁴⁰ SÁNCHEZ HUETE, M.A., "Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario", *RTT*, núm. 64, 2004, pág. 87; GARBERÍ LLOBREGAT, J., y BUITRÓN RAMÍREZ, G., "Artículos 23, 24 y 25 del RGRST", *op. cit.*, pág. 1417; FUSTER ASENCIO, C., *El procedimiento sancionador tributario*, *op. cit.*, págs. 217 y ss.; ZORZONA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, *op. cit.*, págs. 123 y ss.; FENELLÓS PUIGCERVER, V., *El Estatuto del Contribuyente*, *op. cit.*, pág. 384; DEL PASO BENGÓA, J.M., y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., *Derechos y Garantías del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, *op. cit.*, pág. 406.

⁴¹ La jurisprudencia, sin embargo, nos muestra algún ejemplo de ello, como las Sentencias de los TSJ de Castilla-La Mancha de 1 de febrero de 2007 (JT 2007, 971) y Murcia de 28 de septiembre de 2001 (JT 2001, 1423) en las que el interesado propone la realización de pruebas durante la tramitación del procedimiento sancionador tributario.

⁴² HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., "Artículo 34 de la LGT", *op. cit.*, pág. 246; FUSTER ASENCIO, C., *El procedimiento sancionador tributario*, *op. cit.*, pág. 220.

caso de que el interesado proponga una prueba en el escrito de alegaciones y la misma resulte necesaria para la resolución del procedimiento, estimamos que la Administración tributaria tendrá que realizarla, pues se encuentra obligada a apreciar todos los hechos con relevancia tributaria, en virtud del principio de objetividad que debe regir sus actuaciones (art. 3.1 LRJAP)⁴³.

En suma, la Administración tributaria habrá de admitir y practicar todas aquellas pruebas que resulten pertinentes, así como apreciar dicho acervo probatorio a la hora de dictar la resolución del procedimiento; todo ello, claro está, sin perjuicio de poder inadmitir motivadamente la prueba propuesta, posibilidad ésta contemplada de manera expresa en el artículo 137.4 de la LRJAP, en virtud del cual podrán declararse improcedentes *“aquellas pruebas que por su relación con los hechos no puedan alterar la resolución final a favor del presunto responsable”*⁴⁴.

3.3. Momento y plazo para su ejercicio

A lo largo del procedimiento sancionador tributario son diversas las ocasiones en las que se reconoce al sujeto afectado por el mismo la posibilidad de realizar alegaciones y aportar documentos, justificantes y pruebas, centrándonos ahora en los casos en que la práctica de este derecho tiene lugar con anterioridad a la propuesta de resolución, y sin que resulte preciso otorgar ningún trámite específico para ello⁴⁵. Para acometer esta tarea, y dadas las distintas formas de desarrollo que presenta dicho procedimiento, resulta necesario, como paso previo, diferenciar el momento y plazo de ejercicio del referido derecho según la tramitación sancionadora se realice de manera separada o conjunta con el respectivo procedimiento de aplicación de los tributos⁴⁶.

3.3.1. El ejercicio del derecho en el procedimiento sancionador tramitado de forma separada

En lo concerniente a la tramitación separada del procedimiento sancionador, debemos referirnos a las diferentes modalidades que la misma presenta, en concreto: la ordinaria, las especialidades que se producen cuando aquél se inicia a raíz de la apertura de un procedimiento inspector y, por último, la abreviada.

⁴³ Posición esta última defendida por MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “La distribución de la carga de la prueba en Derecho tributario”, *REDF*, núm. 94, 1997, pág. 191. Por lo demás, la opinión anterior parece corroborarse por la posibilidad de proponer la realización de pruebas en el procedimiento sancionador administrativo (arts. 137.4 LRJAP y 16 RPS), arbitrándose un trámite específico a tal fin, que concluye con la apertura de un periodo probatorio si el mismo resulta necesario (art. 17 RPS); si bien es cierto que la normativa tributaria no recoge alusión alguna a dicho trámite (arts. 99.6 LGT y 23.2 RGRST).

⁴⁴ FUSTER ASENCIO, C., *El procedimiento sancionador tributario*, op. cit., pág. 221. Por su parte, también el TC ha destacado que los hechos que se quieran probar deberán tener relevancia exculpatoria y que el medio probatorio habrá de ser objetivamente idóneo para su acreditación (Sentencia 211/2000, de 18 de septiembre).

⁴⁵ GALLEGO CÓRCOLES, I., “Instrucción del Procedimiento Administrativo Común”, op. cit., pág. 1307.

⁴⁶ LAMOCA PÉREZ [*Infracciones y sanciones tributarias*, CEF, Madrid, 2005, pág. 462], refiriéndose a las formas de tramitación del procedimiento sancionador tributario, estima —con toda razón— que existe *“demasiada complejidad procesal para un derecho que debe ser transparente como el derecho sancionador tributario”*. De otra parte, debemos indicar que no nos referiremos al procedimiento para imponer sanciones no pecuniarias pues entendemos, con el referido autor (pág. 489), que el mismo sólo presenta especialidades relativas a su iniciación y al órgano competente.

3.3.1.1. *Tramitación ordinaria del procedimiento*

En lo que respecta a la primera de las hipótesis apuntadas, el obligado tributario gozará del derecho a alegar y a aportar documentos, justificaciones y pruebas en cualquier momento anterior a la propuesta de resolución, y ello, como ya se ha indicado, desde la notificación del inicio del procedimiento (art. 23.4 RGRST), donde se le habrá informado de tal derecho, así como del momento y plazos para su ejercicio [art. 22.1.d) RGRST].

Aunque sea el órgano de la Administración tributaria quien asume la dirección de la instrucción, ello no excluye la hipotética participación del interesado en el sentido arriba apuntado; de otro modo, como manifiestan GARBERÍ LLOBREGAT y BUITRÓN RAMÍREZ, aquél no podría intervenir en el procedimiento hasta el trámite de audiencia⁴⁷. De ahí que, haciendo realidad la previsión del artículo 34.1.1) de la LGT, en el procedimiento sancionador tributario exista también la posibilidad de formular alegaciones y aportar documentos, justificantes y pruebas con anterioridad a la elaboración de la propuesta de resolución, sin sujeción alguna a plazos, aunque con el límite temporal máximo constituido por la notificación de aquélla⁴⁸.

3.3.1.2. *Especialidades del procedimiento iniciado a consecuencia de un procedimiento de inspección*

En el caso de que el procedimiento sancionador tramitado de forma separada se haya iniciado como consecuencia de un previo procedimiento de inspección –algo común–, el artículo 25 del RGRST establece algunas particularidades en ciertos aspectos, siendo de aplicación las normas generales en los demás⁴⁹. En lo que a nosotros concierne, estas especialidades no inciden en la posibilidad de efectuar alegaciones y aportar documentos, justificantes y pruebas con anterioridad a la propuesta de resolución, sino en el posterior trámite de audiencia y en la resolución del procedimiento, por lo que resultan plenamente aplicables las ideas plasmadas en el epígrafe anterior:

3.3.1.3. *Tramitación abreviada del procedimiento*

La tramitación abreviada del procedimiento sancionador se caracteriza por la incorporación de la propuesta de resolución al acuerdo de iniciación de aquél, dado que en ese momento se encuentran en poder del órgano competente todos los elementos necesarios para dictar dicha propuesta (arts. 210.5 LGT y 23.6 RGRST). En consecuencia, en esta

⁴⁷ GARBERÍ LLOBREGAT, J., y BUITRÓN RAMÍREZ, G., "Artículos 23, 24 y 25 del RGRST", *op. cit.*, págs. 1394 y 1395.

⁴⁸ A este respecto, en la esfera tributaria no se prevé un plazo específico para realizar las alegaciones y presentar las pruebas, a diferencia de lo que ocurre en el procedimiento sancionador administrativo común (art. 16 RPS), en el que se abre un trámite previo a la propuesta de resolución.

⁴⁹ ANÍBARRO PÉREZ, S., y SESMA SÁNCHEZ, B., "Infracciones y sanciones tributarias y procedimiento sancionador", en CALVO ORTEGA, R. (dir.), *Los nuevos reglamentos tributarios*, Thomson-Civitas, Navarra, 2006, pág. 352. Con relación a ello, estas autoras estiman (pág. 353) que el artículo 25 del RGRST sólo resulta de aplicación cuando el expediente se inicia a consecuencia de un "auténtico" procedimiento de inspección y no de otro tipo de actuaciones inspectoras.

hipótesis, el sujeto afectado por el referido procedimiento sólo podrá efectuar alegaciones y presentar documentos durante el trámite de audiencia concedido a tal efecto⁵⁰.

Este tipo de tramitación resulta habitual⁵¹, lo que significa que normalmente el procedimiento sancionador se desarrollará sin la posibilidad, previa al trámite de audiencia, de presentar alegaciones y aportar documentos, justificantes y pruebas. Esta circunstancia ha sido criticada por ANÍBARRO PÉREZ y SESMA SÁNCHEZ, quienes entienden que, en esta modalidad de tramitación, el interesado no puede oponerse al material probatorio sobre el que se sustenta la iniciación –dado que el instructor considera suficientes las pruebas de las que dispone y dicta la propuesta de resolución–, lo cual pone en duda, a su juicio, el pleno respeto al derecho a un procedimiento sancionador desarrollado conforme a las exigencias constitucionales, al omitir la realización de una auténtica instrucción y, con ello, la comprobación de la culpabilidad e imputabilidad de la conducta del sujeto⁵².

En nuestra opinión, y desde el punto de vista del derecho ahora examinado, resulta evidente que este tipo de procedimiento limita, en cierto modo, las posibilidades de alegación y presentación de documentos, justificantes y pruebas, aunque, en último extremo, ello no conlleva la indefensión prohibida por la CE, dado que posteriormente el obligado tributario dispondrá del trámite de audiencia para canalizar su defensa.

3.3.2. El ejercicio del derecho en la tramitación conjunta del procedimiento sancionador y del procedimiento de aplicación de los tributos

La LGT actualmente vigente prevé la posibilidad de tramitar el procedimiento sancionador de manera conjunta con un procedimiento de aplicación de los tributos en *dos supuestos* distintos: a) cuando el obligado tributario renuncie a la tramitación separada y b) cuando se sustancie un acta con acuerdo. Así, la consecuencia directa de la renuncia al procedimiento sancionador separado y una de las derivadas de la firma de un acta con acuerdo consistirá en que todas las cuestiones relativas a las infracciones tributarias se analizarán en el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos y conforme a la normativa reguladora del mismo (arts. 208.2 LGT y 21.2 RGRST). Sin embargo, ello no puede significar, en modo alguno, una merma de los derechos de los interesados, resultando nece-

⁵⁰ Así, a tenor del artículo 210.5 de la LGT: “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”.

⁵¹ ANÍBARRO PÉREZ, S., y SESMA SÁNCHEZ, B., “Infracciones y sanciones tributarias y procedimiento sancionador”, *op. cit.*, pág. 350. En opinión de las referidas autoras, la tramitación abreviada ya se había generalizado con la normativa anterior; por ello su incorporación a la LGT –pese a su parquedad– mejora el rango de la previsión. En el mismo sentido se han manifestado CUBERO TRUYO, A., y GARCÍA BERRO, F., “Reflexiones críticas en torno al régimen sancionador tributario. A propósito del desarrollo reglamentario de la LGT”, *REDF*, núm. 129, 2006, pág. 51; y MARTÍNEZ LAGO, M.A., “Algunas cuestiones problemáticas en el nuevo régimen sancionador tributario”, *EF*, núm. 274, 2006, pág. 137.

⁵² ANÍBARRO PÉREZ, S., y SESMA SÁNCHEZ, B., “Infracciones y sanciones tributarias y procedimiento sancionador”, *op. cit.*, págs. 351 y 352.

sario que se dote a estos últimos de las posibilidades de alegación y prueba pertinentes cualquiera que sea la forma de tramitación del procedimiento sancionador.

3.3.2.1. *La renuncia a la tramitación separada*

En el caso de que el obligado tributario renuncie a la tramitación separada del procedimiento para la imposición de la sanción⁵³, una vez que se notifique su inicio, éste se desarrollará conjuntamente al procedimiento de aplicación de los tributos de que se trate, conforme a las disposiciones que lo regulen (art. 27.1 RGRST).

A este respecto, debe volverse a recordar que el artículo 34.1.1) de la LGT reconoce de manera expresa, y para la generalidad de los procedimientos tributarios, el "*Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución*"⁵⁴; en consecuencia, el ejercicio del derecho estudiado deberá adecuarse, en el supuesto ahora examinado, al instante previsto para ello en cada uno de los procedimientos de aplicación de los tributos, esto es, podrán presentarse alegaciones o documentación en cualquier momento anterior a la notificación de la correspondiente propuesta de resolución, a la que se agregará la propuesta de sanción (art. 27.3 RGRST). Más en concreto, en el caso de que el procedimiento sancionador se desarrolle junto a un procedimiento de gestión, cabrá ejercer tal derecho con anterioridad a la notificación de la propuesta de sanción, que acompañará a la propuesta de resolución del procedimiento⁵⁵; y, por su parte, cuando el procedimiento sancionador sea tramitado junto a uno de inspección, este derecho podrá ejercitarse antes de que se notifique la propuesta de sanción y de que se lleve a cabo la firma del acta de conformidad o disconformidad [arts. 153.g), 156.1 y 157.1 LGT].

No obstante lo anterior, el reconocimiento del derecho aquí examinado presenta varias particularidades en este tipo de tramitación⁵⁶. Así, y en primer lugar, ha de advertirse que el tenor del artículo 34.1.1) de la LGT resulta claro al permitir su ejercicio *con anterioridad a la notificación de la propuesta de resolución del procedimiento*, y ello aún cuando la misma se produzca una vez concluido el trámite de audiencia⁵⁷; de ahí que, cuando la propuesta

⁵³ En los plazos y en forma previstos en el artículo 26 del RGRST.

⁵⁴ También el RGGIA reconoce dicho derecho, aunque de forma indirecta, al referirse a la necesidad de que se incorporen al expediente "*las alegaciones y los documentos que los obligados tributarios tienen derecho a presentar en cualquier momento anterior al trámite de audiencia, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución o de liquidación*" (art. 96.1).

⁵⁵ A estos efectos, habrá de seguirse el procedimiento establecido para cada caso, según se trate, por ejemplo, de un procedimiento de comprobación limitada (arts. 138.3 LGT y 164.4 RGGIA) o de verificación de datos (arts. 132.3 LGT y 155.3 RGGIA).

⁵⁶ En realidad, son numerosas las dificultades que se producen en la tramitación conjunta, puesto que las cautelas y garantías características del ámbito sancionador no encuentran un cauce adecuado en el procedimiento de aplicación de los tributos [CUBERO TRUYO, A., y GARCÍA BERRO, F., "Reflexiones críticas en torno al régimen sancionador tributario", *op. cit.*, págs. 55].

⁵⁷ De acuerdo con ÁLVAREZ MARTÍNEZ ["Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución; y a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta Ley", *op. cit.*, págs. 1107 a 1109], ello distingue el artículo

de resolución —y, por tanto, la de sanción— se notifique con posterioridad a la realización y conclusión del citado trámite, habrá de admitirse también en dicho momento la posibilidad de formular alegaciones, así como de presentar documentos, justificantes y pruebas.

Por su parte, y en segundo lugar, el ejercicio del referido derecho resultará problemático cuando la *propuesta de sanción no se notifique junto a la propuesta de resolución del procedimiento de aplicación de los tributos* (arts. 27.3 RGRST), lo cual ocurrirá en los casos en que el obligado tributario haya renunciado a la tramitación separada una vez comunicada la mencionada propuesta de resolución⁵⁸. En tales supuestos, y aunque la normativa no prevea específicamente dicha posibilidad, opinamos que deberá permitirse al citado obligado la aportación de alegaciones, documentos, justificantes y pruebas con anterioridad a la notificación de la propuesta de sanción, lo cual redundará en beneficio de su mejor defensa y contribuirá al acierto de dicha propuesta, pues —según hemos indicado ya— este derecho no sólo garantiza la prohibición de indefensión del interesado, sino que sirve también a la Administración tributaria para desarrollar procedimiento sancionador de la manera más correcta posible.

3.3.2.2. El supuesto de las actas con acuerdo

En el caso de las actas con acuerdo, dada su naturaleza transaccional, no se abre, propiamente, una fase de alegaciones, ni de prueba o instrucción⁵⁹, entendiéndose iniciado el procedimiento sancionador con el acta que se extienda, en la que se incluirá la propuesta de sanción que proceda (art. 28.3 RGRST). Por tanto, no existe en esta hipótesis un trámite específico para llevar a cabo la presentación de alegaciones, documentos, justificaciones y pruebas⁶⁰.

34.1.l) de la LGT de los artículos 79 y 35.e) de la LRJAP, que limitan el ejercicio del referido derecho al momento anterior al trámite de audiencia. Así, en su opinión, podrán presentarse alegaciones después de realizado el citado trámite en aquellos supuestos en que la propuesta de resolución se notifique con posterioridad al mismo; pues de otra forma se limitaría no sólo el derecho reconocido en el apartado l) del artículo 34.1 de la LGT, sino también el incluido en su apartado r). Por ello, no resulta adecuada la previsión del artículo 96.4 del RGGIA, en cuya virtud: "*Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten antes de dictar la resolución*".

⁵⁸ Ello puede suceder cuando, antes del transcurso del plazo existente para renunciar a la tramitación separada del procedimiento sancionador; "se prodújese la notificación de la propuesta de resolución" (art. 26.1 RGRST) o "en aquellos procedimientos de aplicación de los tributos que se hubieran iniciado directamente mediante la notificación de la propuesta de resolución" (art. 26.2 RGRST). De acuerdo con el artículo 27.3 del RGRST, cuando esto ocurra la notificación del inicio del procedimiento sancionador y de la propuesta de sanción se realizará con anterioridad o simultáneamente a la resolución del procedimiento de aplicación de los tributos de que se trate.

⁵⁹ VÁZQUEZ ALCOBER, E., "Artículos 26 y 27 del RGRST", en GARBERÍ LLOBREGAT, J. (dir.), *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias (Tomo II)*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2005, pág. 1557.

⁶⁰ En virtud del artículo 186.1 del RGGIA: "*Cuando de los datos y antecedentes obtenidos en las actuaciones de comprobación e investigación, el órgano inspector entienda que pueda proceder la conclusión de un acuerdo por concurrir alguno de los supuestos señalados en el artículo 155 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, lo pondrá en conocimiento del obligado tributario. Tras esta comunicación, el obligado tributario, cuando lo estime conveniente, podrá formular propuesta con el fin de alcanzar un acuerdo*".

A este respecto, es cierto que las críticas vertidas con relación a la imposición de sanciones en un acta con acuerdo son numerosas, ya que conlleva la asunción de una sanción sin que se haya desarrollado a tal fin un verdadero procedimiento⁶¹; no obstante, a nuestro juicio, el obligado tributario no ve perjudicado por ello su derecho a presentar alegaciones, documentos, justificantes y pruebas, el cual será ejercitado a lo largo del debate que se lleve a cabo con el órgano de la Inspección de los Tributos acerca de los diferentes aspectos y cuestiones suscitadas en torno al acta⁶².

Por lo demás, ha de indicarse que cabe la posibilidad de que el procedimiento sancionador se haya iniciado con anterioridad a la firma de un acta con acuerdo (art. 28.5 RGRST), lo cual sucederá, por ejemplo, cuando el obligado tributario haya renunciado a la tramitación separada del mismo⁶³; en tales supuestos, y por las razones anteriormente indicadas, es evidente que aquél habrá podido ejercer su derecho a presentar alegaciones, documentos, justificantes y pruebas con anterioridad a la formalización de dicho acta.

3.4. Consecuencias del incumplimiento del derecho

El último de los aspectos que nos queda por analizar guarda relación con las *consecuencias derivadas del incumplimiento del derecho* examinado en estas líneas. En este sentido, la vulneración del derecho a formular alegaciones y aportar documentos, justificantes y pruebas podrá producirse de *dos modos* distintos: de un lado, impidiendo su ejercicio y, de otro, obviando los órganos tributarios lo alegado o aportado por el interesado en la resolución del procedimiento⁶⁴, dado que, junto a tal derecho, existe un correlativo deber de la Administración tributaria de tomar en cuenta las alegaciones y la documentación presentadas a la hora de dictar la resolución sancionadora.

Junto a lo anterior, debe indicarse que, como no podría ser de otra forma, la violación del citado derecho se producirá cuando la imposibilidad de alegar o aportar pruebas sea debida a una actuación administrativa –pues recordemos que la Administración tributaria está obligada a informar de los plazos para ejercerlo en el momento de la iniciación del procedimiento sancionador [art. 22.1.d) RGRST]–, por lo que no existirá vulneración si es el particular quien voluntariamente no presenta alegaciones, documentos, justificantes y pruebas⁶⁵.

⁶¹ ANÍBARRO PÉREZ, S., y SESMA SÁNCHEZ, B., "Infracciones y sanciones tributarias y procedimiento sancionador", *op. cit.*, págs. 367 y 368, y "La potestad sancionadora", en AA.VV., *Estudios de la LGT*, Lex Nova, Valladolid, 2006, pág. 987; RUIZ GARCÍA, J.R., "Las actas con acuerdo", *RIF*, núm. 73, 2006, pág. 64.

⁶² Como pudieran ser; por ejemplo, las "estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta" (art. 155.1 LGT).

⁶³ LAMOCA PÉREZ, C., *Infracciones y sanciones tributarias*, *op. cit.*, pág. 488; GÓMEZ-MOURELO CASTEDO, C., *El Nuevo Régimen Sancionador Tributario Comentado*, La Ley, Madrid, 2005, pág. 275.

⁶⁴ DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E., y OGEA MARTÍNEZ OROZCO, M., "Derechos y garantías en los procedimientos tributarios", *op. cit.*, pág. 162; DEL PASO BENGÓA, J.M., y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., *Derechos y Garantías del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, *op. cit.*, pág. 205.

⁶⁵ Auto del TC 126/1982, de 24 de marzo.

Como ya indicamos en su momento, este derecho constituye, entre otros aspectos, una garantía *instrumental a la defensa*, por lo que su lesión tendrá relevancia constitucional cuando genere indefensión⁶⁶, la cual consiste, en esencia, en la privación al particular de la capacidad de proteger sus intereses, mediante la réplica de la posición de la Administración tributaria.

En consecuencia, siempre que se incumpla el derecho a la defensa –esto es, cuando se impida la realización de alegaciones o se deniegue de manera irrazonada la práctica de un medio probatorio que fuera decisivo para apoyar la pretensión del obligado tributario⁶⁷, la sanción impuesta será nula por la trasgresión de un derecho constitucionalmente garantizado [arts. 62.1.a) LRJAP y 217.1.a) LGT], debiéndose retrotraer las actuaciones administrativas al momento en el cual se produjo la indefensión⁶⁸.

No obstante lo anterior, y a pesar de ser cierto que tanto en el caso de no informarse de dicho derecho, como de no permitir su ejercicio, se habrán disminuido las posibilidades de réplica del obligado tributario, en realidad, sólo la indefensión a lo largo de todo el procedimiento provocará la nulidad de la imposición de la sanción, lo cual no sucederá si aquél puede ejercitar su derecho a alegar y presentar documentos, justificantes y pruebas en un momento posterior a la notificación de la propuesta⁶⁹. De ahí que la vulneración del derecho aquí examinado no comporte consecuencias anulatorias si el interesado hubiera podido defenderse durante el trámite de audiencia, no siendo admisible, en cambio, la postura jurisprudencial que permite la subsanación de esta indefensión en sede de recurso⁷⁰.

Por lo demás, sólo resta señalar –aunque ello es obvio– que las consecuencias que acaban de ser apuntadas se producirán con independencia de la forma de tramitación del procedimiento sancionador:

⁶⁶ De esta manera, el TC ha venido considerando que sólo la inobservancia de algún trámite trascendente durante la sustanciación del procedimiento puede conllevar la vulneración de alguno de los derechos recogidos en el artículo 24 de la CE (Sentencias 88/2004, de 10 de mayo; 133/2003, de 30 de junio, y 81/2000, de 27 de marzo). Como ha indicado TRAYTER JIMÉNEZ ["El procedimiento administrativo sancionador", *op. cit.*, pág. 76], no toda irregularidad comportará la ilegalidad de la sanción y su nulidad, sino sólo aquella que haya supuesto una merma en los derechos de defensa de los ciudadanos.

⁶⁷ Sentencias del TC 205/1991, de 30 de octubre, y 212/1990, de 20 de diciembre; y del TSJ de Andalucía (Sevilla) de 7 de junio de 2001 (JT 2001, 247197). En el mismo sentido se pronuncian GARBERÍ LLOBREGAT, J., y BUITRÓN RAMÍREZ, G., "Artículo 178 de la LGT", *op. cit.*, págs. 176 y 190; LÓPEZ MOLINO, A.M., "La prueba y el procedimiento tributario sancionador: la posibilidad de imponer sanciones tributarias en base a presunciones legales", *op. cit.*, pág. 74; y GALLEGU CÓRCOLES, I., "Instrucción del Procedimiento Administrativo Común", *op. cit.*, pág. 1318. Así, a este respecto, AGUADO I CUDOLÁ ["La prueba en el procedimiento administrativo sancionador", *Justicia Administrativa*, núm. 1, 2001, pág. 108] estima que la indefensión habrá de ser probada por el recurrente, indicando la relación de los hechos que se quisieron probar; las pruebas inadmitidas o no practicadas y el hecho de que la resolución final pudiera haber sido favorable a sus intereses.

⁶⁸ GARBERÍ LLOBREGAT, J., y BUITRÓN RAMÍREZ, G., "Artículo 178 de la LGT", *op. cit.*, pág. 166.

⁶⁹ En este sentido se pronuncian DEL PASO BENGUA, J.M., y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., *Derechos y Garantías del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, *op. cit.*, pág. 204.

⁷⁰ Sentencias de los TSJ de Madrid de 6 de octubre de 2005 (JT 2005, 252389) y 27 de marzo de 2001 (JT 2001, 221789), y Castilla y León (Burgos) de 25 de febrero de 2003 (JT 2003, 48541).

4. El trámite de audiencia en el procedimiento sancionador tributario: el derecho a la audiencia

4.1. Evolución normativa, regulación actual y fundamento del derecho

El derecho a la audiencia goza de gran raigambre en nuestro ordenamiento jurídico⁷¹, pues, aunque el mismo no apareció plasmado como tal en la normativa tributaria hasta la LDGC de 1998, sí ha venido a recogerse tradicionalmente en la legislación administrativa común (arts. 91 LPA y 84 LRJAP). A ello se une el hecho de que la propia CE reconozca la importancia de tal derecho, al establecer en su artículo 105.c) que *"La ley regulará (...) c) El procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos, garantizando, cuando proceda, la audiencia del interesado"*⁷².

En lo que al ámbito tributario respecta, la regulación del procedimiento sancionador en la LGT de 1963 resultó parca, ya que únicamente el artículo 81 de esta norma se refería de forma sumaria al mismo, incorporando la mención a la audiencia del interesado en lo relativo a la imposición de sanciones no consistentes en multas⁷³. Con posterioridad, el artículo 9 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimientos para sancionar las infracciones tributarias, recogió una alusión al trámite de audiencia⁷⁴, aunque fue en la LDGC donde este último apareció reconocido de modo general (arts. 3.1 y 22 LDGC)⁷⁵, previéndose el citado trámite *"en todo caso"* en los procedimientos sancionadores (art. 34 LDGC)⁷⁶.

En la actualidad, el derecho del obligado tributario a ser oído al hilo del susodicho trámite aparece recogido, con carácter general, en los artículos 34.1.m) y 99.8 de la LGT, así como en el artículo 96 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGRIA); junto a lo cual, y ya de manera más específica en lo que

⁷¹ GALLEGO CÓRCOLES, I., "Instrucción del Procedimiento Administrativo Común", *op. cit.*, pág. 1332.

⁷² Sin duda alguna, el procedimiento sancionador tributario se encuentra entre aquellos en los que debe garantizarse la audiencia [ZORZONA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, *op. cit.*, pág. 121; MORILLO MÉNDEZ, A., "El trámite de audiencia en los procedimientos tributarios", *CaT (Monografías)*, núm. 3, 2001, págs. 5 y 6].

⁷³ ZORZONA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, *op. cit.*, pág. 121.

⁷⁴ Dicho artículo negaba el trámite de audiencia en los casos de sanciones impuestas automáticamente, lo cual fue criticado por la doctrina, al considerarlo contrario a los principios rectores de la potestad sancionadora —en concreto, a la prohibición de la imposición de sanciones de plano— (ZORZONA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, *op. cit.*, págs. 121 y 122).

⁷⁵ Sin embargo, la doctrina ya había reconocido que dicho trámite, una vez introducido por la CE, tenía carácter imprescindible en todo procedimiento administrativo, aunque no estuviera previsto en su normativa específica (DEL PASO BENGUA, J.M., y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., *Derechos y Garantías del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, *op. cit.*, pág. 210; ALONSO MURILLO, F., "Artículos 21 y 22 de la LDGC", *op. cit.*, pág. 165; FENELLÓS PUIGCERVER, V., *El Estatuto del Contribuyente*, *op. cit.*, pág. 133).

⁷⁶ También el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrollaba el régimen sancionador tributario, incluyó una regulación similar a la actual en su artículo 33.

concierno al procedimiento sancionador, este derecho se encuentra previsto en el artículo 210.4 y 5 de la citada Ley.

A este respecto, 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.

Asimismo, ha de indicarse que la audiencia de los interesados no sólo constituye un trámite específico que aparece previsto en distintas normas, sino que, a su vez, es un *principio general del derecho*⁷⁷. En este último sentido, el derecho a la audiencia constituye una consecuencia directa de los principios “*nemo damnari inaudita parte*” –nadie puede ser condenado sin ser oído-⁷⁸ y “*audiatur altera pars*” –que sea oída también la otra parte-⁷⁹. De esta manera, el principio de audiencia aparece relacionado tanto con el derecho a la defensa –pues conlleva la posibilidad de resolver el conflicto planteado a través de la exposición ordenada de argumentos y alegaciones por parte del interesado⁸⁰– como con el principio de contradicción⁸¹; lo que ha llevado a la jurisprudencia a calificar dicho derecho como garantía elemental de cumplimiento inexcusable⁸².

En relación con lo anterior, algunos autores han señalado que la concesión de dicha audiencia implica también una petición de principio, tradicional en el ámbito sancionador; cual es el “*derecho a la última palabra*”⁸³, esto es, la posibilidad ofrecida al interesado de defenderse, alegando y valorando todo lo actuado durante el procedimiento, antes de pronunciarse la resolución del mismo⁸⁴.

⁷⁷ TARDÍO PATO, J.A., “El principio constitucional de audiencia del interesado y el trámite del artículo 84 de la Ley 30/1992”, *op. cit.*, pág. 94. Por su parte, TRAYTER JIMÉNEZ [“El procedimiento administrativo sancionador”, *op. cit.*, pág. 88] define el trámite de audiencia como un principio de ética jurídica y un axioma que alcanza todas las esferas del ordenamiento, por el fondo de ecuanimidad y justicia que encierra, resaltando que constituye el núcleo esencial de los derechos de defensa en el procedimiento administrativo de todos los países de nuestro entorno. De hecho, el mismo se reconoce específicamente en los más importantes textos internacionales relativos a los Derechos Humanos (arts. 10 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, 13 del Pacto Internacional de Derechos civiles y políticos, 6 del CEDH y 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea).

⁷⁸ FUSTER ASENCIO, C., *El procedimiento sancionador tributario*, *op. cit.*, pág. 208; GALLEGO CÓRCOLES, I., “Instrucción del Procedimiento Administrativo Común”, *op. cit.*, pág. 1332.

⁷⁹ MORILLO MÉNDEZ, A., *Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, CISS Praxis, Bilbao, 2000, pág. 247.

⁸⁰ GARBERÍ LLOBREGAT, J., *La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador*, *op. cit.*, pág. 192; JIMÉNEZ PLAZA, M.I., *El tratamiento jurisprudencial del trámite de audiencia*, *op. cit.*, pág. 148. Esta instrumentalidad respecto al derecho de defensa se plasmó en las Sentencias del TS de 22 de septiembre de 1990 (RJ 1991, 1505), 9 de diciembre de 1986 (RJ 1986, 7127) y 3 de enero de 1985 (RJ 1985, 2589).

⁸¹ GARBERÍ LLOBREGAT, J., *La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador*, *op. cit.*, págs. 192 y 193.

⁸² Así se constata en la Sentencia del TC 69/1983, de 26 de julio. Por otro lado, expresa esta misma opinión ZORZONA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, *op. cit.*, pág. 120.

⁸³ MORILLO MÉNDEZ, A., *Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, *op. cit.*, pág. 248.

⁸⁴ La regulación del procedimiento sancionador tributario cumple con esta idea, ya que el trámite de audiencia se concede al interesado tras la notificación de la propuesta de resolución, en un momento inmediatamente anterior a la imposición de la sanción (MORILLO MÉNDEZ, A., “El trámite de audiencia en los procedimientos tributarios”, *op. cit.*, págs. 10 y 11).

Por último, no puede dejar de resaltarse que el trámite de audiencia también tiene como finalidad completar la información de la Administración sobre el objeto del procedimiento que se sustancia —circunstancia ésta resaltada tanto por la doctrina⁸⁵, como por la jurisprudencia⁸⁶—; así, aquél no sólo conlleva el respeto al principio de defensa efectiva, sino que a la vez coadyuva a que los órganos administrativos alcancen una resolución más correcta.

4.2. Contenido del derecho: las fases del trámite de audiencia

El trámite de audiencia, consiste, principalmente, en la facultad de presentar, a la vista del expediente y la propuesta del instructor, las alegaciones y la documentación que resulten necesarios para la defensa del interesado, permitiendo a este último oponerse a la inculpación, ya sea por motivos adjetivos o sustantivos⁸⁷.

Según hemos analizado, 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 definitiva⁸⁸.

El derecho al trámite de audiencia presenta *dos grandes facetas*: de una parte, la de formular alegaciones y presentar documentos, justificantes y pruebas; y, de otra, la de conocer, a través expediente, todo lo actuado hasta entonces⁸⁹. Igualmente, la consecuencia inexcusable de la realización del trámite de audiencia consistirá en que la resolución deberá pronunciarse sobre las alegaciones realizadas, aceptando o rechazando los razonamientos del obligado tributario de manera expresa y congruente; de este modo, dicho trámite comporta un *doble deber de la Administración*, no sólo de ofrecerlo, sino

⁸⁵ JIMÉNEZ PLAZA, M.I., *El tratamiento jurisprudencial del trámite de audiencia*, op. cit., pág. 149; GALLEGO CÓRCOLES, I., "Instrucción del Procedimiento Administrativo Común", op. cit., pág. 1332; TARDÍO PATO, J.A., "El principio constitucional de audiencia del interesado y el trámite del artículo 84 de la Ley 30/1992", op. cit., pág. 97.

⁸⁶ Sentencias del TS de 6 de octubre de 1993 (RJ 1993, 7444), 26 de noviembre de 1992 (RJ 1992, 9333) y 24 de febrero de 1992 (RJ 1992, 2187); y de los TSJ de Canarias (Las Palmas) de 21 de julio de 2006 (JT 2006, 295004) y Castilla y León (Burgos) de 19 de abril de 2002 (JT 2002, 132098).

⁸⁷ MORILLO MÉNDEZ, A., *Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, op. cit., pág. 247.

⁸⁸ FUSTER ASENCIO, C., *El procedimiento sancionador tributario*, op. cit., pág. 208; GALLEGO CÓRCOLES, I., "Instrucción del Procedimiento Administrativo Común", op. cit., pág. 1332; FENELLÓS PUIGSERVER, V., *El Estatuto del Contribuyente*, op. cit., págs. 129 y 130; GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo II*, 8ª ed., Civitas, Madrid, 2002, pág. 501.

⁸⁹ TARDÍO PATO, J.A., "El principio constitucional de audiencia del interesado y el trámite del artículo 84 de la Ley 30/1992", op. cit., pág. 115; GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo II*, op. cit., pág. 501; FUSTER ASENCIO, C., *El procedimiento sancionador tributario*, op. cit., pág. 208. Así, de acuerdo con el artículo 96.1 del RGGIA, "Durante el trámite de audiencia se pondrá de manifiesto al obligado tributario el expediente", pudiendo dicho interesado "obtener copia de los documentos del expediente, aportar nuevos documentos y justificantes, y efectuar las alegaciones que estime oportunas".

también de tomar en cuenta el material presentado a la hora de dictar la correspondiente la resolución⁹⁰.

En el ejercicio de este derecho resulta posible distinguir *distintas fases*: el acuerdo que ordena la apertura del trámite; la puesta de manifiesto del expediente; el examen del mismo por parte de los obligados tributarios; y, por último, la formulación de alegaciones y presentación de documentos, justificantes y pruebas⁹¹.

En lo que respecta a la *apertura* del trámite de audiencia en el procedimiento sancionador, ésta se efectuará con la notificación de la propuesta de resolución en la que se concederá al afectado *“un plazo de quince días para la puesta de manifiesto del expediente y para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas”* (art. 210.4 LGT), informándole del lugar y el momento –con concreción de las horas– para realizar dichas actuaciones⁹². En cualquier caso, el *examen* del expediente deberá llevarse a cabo en la oficina o dependencia de la Administración en el horario habilitado a tal efecto, realizando el interesado las actuaciones necesarias para preparar el escrito de alegaciones, como la toma de notas o apuntes⁹³.

Por su parte, y en lo relativo a la puesta de manifiesto del expediente sancionador, ésta deberá realizarse de forma íntegra, poniendo a disposición del obligado tributario todos los documentos obrantes en el mismo –incluyendo tanto las actuaciones practicadas hasta ese instante, como todo el material trasvasado del procedimiento de aplicación de los tributos⁹⁴-. Sin embargo, existen ciertos límites a la hora de realizar dicho examen, ya que, de acuerdo con el artículo 99.4 de la LGT –al que se remite expresamente el artículo 210.1 de la misma norma–, el interesado no podrá obtener copias de los documentos *“que afecten a intereses de terceros o a la intimidad de otras personas”*, previsión que, a nuestro juicio, habrá de ser interpretada de manera restrictiva, esto es, entendiendo que el obligado tributario no podrá acceder a los documentos que afecten a la intimidad de terceras per-

⁹⁰ Por su parte, GONZÁLEZ PÉREZ y GONZÁLEZ NAVARRO [Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común. Tomo II, op. cit., pág. 2121] señalan que el citado derecho constituye también una carga para el afectado por el procedimiento, puesto que, en caso de no hacer uso del mismo, no podrá alegar indefensión con posterioridad.

⁹¹ GONZÁLEZ PÉREZ, J., y GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*. Tomo II, op. cit., pág. 2122.

⁹² GONZÁLEZ PÉREZ, J., y GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*. Tomo II, op. cit., pág. 2123.

⁹³ ALONSO MURILLO, F., “Artículos 21 y 22 de la LDGC”, op. cit., pág. 167; GONZÁLEZ PÉREZ, J., y GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*. Tomo II, op. cit., pág. 2126; DEL PASO BENGIOA, J.M., y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., *Derechos y Garantías del Contribuyente*. Comentarios a la Ley 1/1998, op. cit., pág. 211; ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., “Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución; y a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta Ley”, op. cit., pág. 1120.

⁹⁴ Así lo prevé, por otra parte, el artículo 96.1 del RGGIA, al indicar que se incluirán en el expediente *“todos los elementos de prueba que obren en poder de la Administración”*.

sonas, pero sólo en la parte en que lo hagan y siempre que no vayan a ser tenidos en cuenta por los órganos administrativos a la hora de dictar su resolución⁹⁵.

Por lo demás, y en lo que respecta a la última de las fases anteriormente indicadas, el obligado tributario podrá formular alegaciones y acompañarlas, en su caso, de los documentos, justificantes y pruebas que estime convenientes, aspecto éste cuyo contenido y alcance resulta idéntico al ya expresado al hilo del análisis del derecho que se ejercita con anterioridad a la notificación de la propuesta de resolución⁹⁶.

4.3. Momento y plazo de ejercicio

Al igual que hicimos al referirnos al derecho a formular alegaciones y presentar documentos, justificantes y pruebas antes de la propuesta de resolución, también a la hora de abordar el estudio del trámite de audiencia debemos aludir a las diversas modalidades de desarrollo que presenta el procedimiento sancionador tributario. Así, en primer lugar, distinguiremos entre la tramitación conjunta o separada del procedimiento sancionador con el procedimiento de aplicación de los tributos.

4.3.1. El trámite de audiencia en el procedimiento sancionador tramitado de forma separada

El estudio del ejercicio del derecho a la audiencia en el procedimiento sancionador tramitado de modo separado requiere, como paso previo, diferenciar las formas de desarrollo que éste último presenta, por lo que resulta necesario distinguir entre la tramitación ordinaria, la derivada de un procedimiento de inspección y la abreviada.

4.3.1.1. Tramitación ordinaria del procedimiento

El artículo 210.4 de la LGT –y, en su línea, el artículo 23.5 del RGRST– establece que “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”.

⁹⁵ GONZÁLEZ PÉREZ, J., y GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, Tomo II, op. cit., pág. 2124; ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., “Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución; y a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta Ley”, op. cit., pág. 1120; DEL PASO BENGIOA, J.M., y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., *Derechos y Garantías del Contribuyente*, Comentarios a la Ley 1/1998, op. cit., págs. 213 y 214; GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo II*, op. cit., págs. 501 y 502.

⁹⁶ Epígrafe 3.2. No obstante, MELLADO RAMÍREZ [“Instrucción del procedimiento sancionador”, en AA.VV. *Manual de derecho administrativo sancionador*, Ministerio de Justicia, Thomson-Aranzadi, 2005, Navarra, pág. 395] estima que, con rigor, las primeras alegaciones deberán ser fácticas y las posteriores –esto es, las realizadas durante el trámite de audiencia–, fácticas y jurídicas. Por su parte, GARBERÍ LLOBREGAT y BUITRÓN RAMÍREZ [“Artículos 23, 24 y 25 del RGRST”, op. cit., págs. 1413 y 1414] señalan, a este respecto, que el contenido habitual de este trámite procedimental será el razonamiento de las pruebas practicadas, la oposición a los nuevos elementos de juicio propuestos por el instructor; así como la reiteración de los argumentos defensivos ya empleados en la contestación al acuerdo de incoación del procedimiento.

De este modo, se prevé, en sede del procedimiento sancionador tributario, un trámite de alegaciones posterior a la notificación de la propuesta de resolución, siguiendo las pautas de la normativa administrativa general (art. 19 RPS). Éste supone sin duda, y como ya hemos indicado, el momento procedimental más adecuado para conformar el “*derecho a la última palabra*”, ya que el obligado tributario adquiere entonces pleno conocimiento de la infracción imputada, del razonamiento del órgano instructor que lleva a la declaración de la respectiva responsabilidad y de la cuantía de la sanción, permitiéndole desarrollar todas las opciones de defensa posibles⁹⁷.

A estos efectos, el plazo del trámite de audiencia –o alegaciones– es de quince días hábiles (art. 210.4 LGT), que comenzarán a computar desde el día siguiente a la notificación de la propuesta de resolución (art. 48 LRJAP)⁹⁸, sin que, en principio, las normas prevean la ampliación del mismo⁹⁹. Siendo ésta la situación, dos las opciones que puede adoptar el interesado: no efectuar alegaciones –en cuyo caso se elevará la propuesta al órgano competente para resolver–, o bien llevar a cabo las mismas, tras lo cual el instructor, a la vista de aquéllas, remitirá la propuesta de resolución *que estime procedente* al órgano competente para imponer la sanción (art. 23.5 RGRST).

En este último supuesto, y según se desprende del artículo 23.5 –tercer párrafo– del RGRST, el órgano instructor puede variar su propuesta de resolución inicial a la luz de las alegaciones defensivas realizadas por el interesado, sin que tal modificación tenga que ser de nuevo sometida a la consideración de éste último. De ahí que, como acertadamente opinan GARBERÍ LLOBREGAT y BUITRÓN RAMÍREZ, este cambio no podrá ser perjudicial para el obligado tributario, puesto que se realizará con base en las alegaciones que el mismo haya presentado¹⁰⁰; en caso contrario, entendemos que debería concedérsele un nuevo plazo para alegar igual al previsto en los supuestos de modificación o de rectificación de la propuesta de resolución efectuados por el órgano que impone la sanción definitiva, hipótesis ésta que examinaremos con posterioridad [art. 24.2 RGRST].

⁹⁷ MORILLO MÉNDEZ, A., “El trámite de audiencia en los procedimientos tributarios”, *op. cit.*, págs. 10 y 11; FUSTER ASENSIO, C., *El procedimiento sancionador tributario*, *op. cit.*, pág. 209; DEL PASO BENGÓA, J.M., y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., *Derechos y Garantías del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, *op. cit.*, págs. 214, 215 y 417; SIMON ACOSTA, E., “Artículos 21 y 22 de la LDGC”, en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, CEF, Madrid, 1999, pág. 401.

⁹⁸ No desde que los obligados tributarios acceden al expediente [Resolución del TEAC de 23 de febrero de 2000 (JT 2000, 941)].

⁹⁹ En relación con esta cuestión, DEL PASO BENGÓA y JIMÉNEZ JIMÉNEZ [*Derechos y Garantías del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, *op. cit.*, pág. 217] opinan que resultará posible la ampliación de dicho plazo, según lo establecido en el artículo 49 de la LRJAP, pero no su acortamiento. Por otro lado, ALMENAR BELENGUER y RIPLEY SORIA [“Artículos 178 a 212 de la LGT”, *op. cit.*, pág. 1367] consideran de aplicación, en estos supuestos, el artículo 76.3 de la LRJAP –que admite que los interesados cumplan con los trámites, incluso una vez finalizado el plazo establecido a tal efecto, si lo hacen antes o dentro del día en que se les notifique la resolución en la que éste se tenga por transcurrido–, por lo que, si el obligado tributario presenta alegaciones y pruebas más allá de los quince días sin que se le haya informado del decaimiento de su derecho, aquéllas deberán ser admitidas y consideradas en la resolución definitiva.

¹⁰⁰ GARBERÍ LLOBREGAT, J., y BUITRÓN RAMÍREZ, G., “Artículos 23, 24 y 25 del RGRST”, *op. cit.*, pág. 1415.

4.3.1.2. Especialidades del procedimiento sancionador iniciado a consecuencia de un procedimiento de inspección

En lo que concierne a los procedimientos sancionadores iniciados a consecuencia de uno de inspección, en principio, los mismos no presentan ninguna peculiaridad, así, el órgano competente formulará la propuesta de resolución correspondiente, la cual se notificará al obligado tributario, abriendo el preceptivo trámite de alegaciones. 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, presumiéndose la disconformidad de no pronunciarse expresamente al respecto (art. 25.4 RGRST)¹⁰¹.

En relación con lo anterior, ha de indicarse que el RGRST recoge una tramitación similar a la de las actas de conformidad en el supuesto de que el interesado se muestre conforme con la propuesta de sanción¹⁰²; en cambio, en caso de disconformidad con dicha propuesta, el procedimiento previsto en el artículo 25.5 del RGRST difiere del establecido para las actas de disconformidad, pues, a diferencia de lo que sucede en relación con las mismas, este último precepto no prevé la apertura de un nuevo trámite de alegaciones tras la manifestación —disconforme— del obligado tributario (arts. 157.3 LGT y 188.1 RGGIA)¹⁰³.

4.3.1.3. Tramitación abreviada del procedimiento

Como ya hemos advertido, el artículo 210.5 de la LGT contempla la posibilidad de tramitación abreviada del procedimiento sancionador tributario al disponer que “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”, añadiendo a continuación que “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”.

¹⁰¹ En relación con esta cuestión, GARBERÍ LLOBREGAT y BUITRÓN RAMÍREZ [“Artículos 23, 24 y 25 del RGRST”, *op. cit.*, pág. 1514] estiman que el hecho de que el interesado pueda mostrarse de acuerdo u oponerse a la propuesta de sanción no supone ninguna especialidad, sino que lo novedoso son las consecuencias de tal declaración. Por su parte, LAMOCA PÉREZ [*Infracciones y sanciones tributarias, op. cit.*, pág. 473] indica que la diferencia con respecto a la tramitación ordinaria radica en que, en este último supuesto, no existe ninguna presunción de disconformidad con la propuesta de resolución.

¹⁰² LAMOCA PÉREZ, C., *Infracciones y sanciones tributarias, op. cit.*, pág. 474. Así, el artículo 25.6 del RGRST establece que “Si el interesado presta su conformidad a la propuesta de sanción, se entenderá dictada y notificada la resolución de acuerdo con dicha propuesta por el transcurso del plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad”, salvo que en el curso de dicho plazo el órgano competente para imponer la sanción dicte resolución expresa, o bien notifique un acuerdo en el que rectifique u ordene completar el expediente.

¹⁰³ En efecto, GÓMEZ-MOURELO CASTEDO [*El Nuevo Régimen Sancionador Tributario Comentado, op. cit.*, pág. 278] llama la atención sobre el hecho de que el artículo 25 del RGRST omita toda referencia al trámite de alegaciones aludido, por lo que, en su opinión, el RGRST establece una tramitación distinta en caso de disconformidad con la propuesta de sanción, a la prevista en el supuesto de disconformidad con la propuesta de liquidación existente en el acta.

Junto a lo anterior, el artículo 23.6 del RGRST indica que *“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”*. A nuestro entender, el inciso final de dicha previsión reglamentaria no recoge ninguna novedad, puesto que, de no aprovechar el obligado tributario el trámite de audiencia, es evidente que el órgano competente a tal fin podrá imponer la sanción de acuerdo con la propuesta formulada, todo ello sin perjuicio de que deba considerarse acertado que se advierta al interesado de esta cuestión.

En consecuencia, y a salvo de la advertencia que acaba de efectuarse, el desarrollo del expediente seguirá el cauce normal, sin que el trámite de audiencia sufra ningún tipo de modificación en el curso del procedimiento abreviado¹⁰⁴, protegiéndose así el derecho a la defensa del afectado¹⁰⁵, si bien no puede dejar de señalarse que en este supuesto concreto la posibilidad de presentar alegaciones, documentos, justificantes y pruebas queda, por razones obvias, limitada en el tiempo, lo cual ha sido objeto de crítica doctrinal¹⁰⁶.

4.3.2. El trámite de audiencia en el procedimiento sancionador tramitado de forma conjunta con el procedimiento de aplicación de los tributos

Una vez examinado el ejercicio del derecho a la audiencia en los supuestos de tramitación separada del expediente sancionador tributario, nos centraremos a continuación en los dos casos previstos legalmente en los que el referido procedimiento se desarrolla de modo conjunto con el procedimiento de aplicación de los tributos (art. 208.1 y 2 LGT).

4.3.2.1. La renuncia a la tramitación separada

Tal y como hemos indicado ya, la LGT permite al obligado tributario renunciar a la tramitación separada del procedimiento sancionador; si bien, la forma en que se desarrolla este último no puede influir en las posibilidades defensivas del interesado, pues resulta evidente que sus garantías frente al *ius puniendi* de la Administración, reconocidas por una reiterada jurisprudencia constitucional, no pueden variar en función del tipo de tramitación incoada.

En este sentido, suscribimos, en su totalidad, la opinión de ANÍBARRO PÉREZ y SESMA SÁNCHEZ, para quienes la renuncia a la tramitación separada por parte del obligado tributario *“no puede convertirse también en una renuncia al ejercicio de sus derechos de defensa, que*

¹⁰⁴ GARBERÍ LLOBREGAT, J., y BUITRÓN RAMÍREZ, G., “Artículos 23, 24 y 25 del RGRST”, *op. cit.*, pág. 1434.

¹⁰⁵ Sentencias de la AN de 26 de julio de 2005 (JT 2006, 16) y del TSJ de Asturias de 17 de mayo de 2006 (JT 2006, 248903).

¹⁰⁶ ANÍBARRO PÉREZ, S., y SESMA SÁNCHEZ, B., “Infracciones y sanciones tributarias y procedimiento sancionador”, *op. cit.*, pág. 351. En relación con las críticas apuntadas, nos remitimos a lo expuesto en el epígrafe 3.3.1.3 de este trabajo.

se mantienen intactos"¹⁰⁷; ello es evidente, tanto más si se tiene en cuenta que, una vez ejercitada dicha renuncia e iniciado el expediente sancionador, el procedimiento de aplicación se convierte también en punitivo, circunstancia ésta de la que deben extraerse consecuencias inmediatas en orden al reconocimiento de los derechos de defensa del interesado¹⁰⁸.

Una vez avanzado lo anterior, debemos advertir 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. Así, cuando el procedimiento sancionador se desarrolle junto a uno de aplicación distinto al de inspección, la audiencia –de entre diez y quince días (art. 99.8 LGT)– se realizará tras la notificación de la propuesta de liquidación, a la que se acompañará la propuesta de sanción¹⁰⁹; por su parte, si dicho procedimiento se lleva a cabo junto con el de inspección, el derecho en cuestión se ejercerá con carácter previo a la formalización del acta, a fin de que el interesado alegue lo que le convenga y pueda manifestar su conformidad o disconformidad con la propuesta de sanción que se le formule (art. 27.3 RGRST)¹¹⁰.

A nuestro juicio, el mayor problema en este punto se producirá cuando el procedimiento sancionador dé comienzo una vez que ha ya tenido lugar el trámite de audiencia en el procedimiento de aplicación de los tributos, lo cual puede ocurrir en los supuestos contemplados en el artículo 26.1 y 2 del RGRST¹¹¹, en los que el inicio del procedimiento sancionador y la propuesta de sanción se comunican "*con anterioridad o simultáneamente a la notificación de la resolución*" del procedimiento de aplicación (art. 27.3 RGRST). En tales casos, estimamos que lo correcto para garantizar la adecuada defensa del obligado tributario consistirá en arbitrar un trámite de audiencia tras la notificación de la propuesta de sanción, permitiéndose así el examen del expediente sancionador y la presentación de alegaciones, documentos, justificaciones y pruebas que el interesado tenga por oportunas.

¹⁰⁷ ANÍBARRO PÉREZ, S., y SESMA SÁNCHEZ, B., "Infracciones y sanciones tributarias y procedimiento sancionador", *op. cit.*, pág. 365. En esta línea se pronuncian también CUBERO TRUYO, A., y GARCÍA BERRO, F., "Reflexiones críticas en torno al régimen sancionador tributario", *op. cit.*, pág. 60.

¹⁰⁸ CUBERO TRUYO, A., y GARCÍA BERRO, F., "Reflexiones críticas en torno al régimen sancionador tributario", *op. cit.*, pág. 58.

¹⁰⁹ GÓMEZ-MOURELO CASTEDO, C., *El Nuevo Régimen Sancionador Tributario Comentado*, *op. cit.*, pág. 277. A este respecto, debe recordarse que la normativa hoy vigente prevé la apertura de un plazo de 10 días tras la notificación de la propuesta de resolución o liquidación, para que el obligado tributario alegue lo que convenga a su derecho, en la regulación de los procedimientos de comprobación limitada (arts. 138.3 LGT y 164.4 RGGIA) y de verificación de datos (arts. 132.3 LGT y 155.3 RGGIA).

¹¹⁰ GÓMEZ-MOURELO CASTEDO, C., *El Nuevo Régimen Sancionador Tributario Comentado*, *op. cit.*, pág. 277. Así, en los artículos 156.1 y 157.1 de la LGT y 183 del RGGIA se prevé la apertura de un trámite de audiencia en el curso del procedimiento de inspección para que el interesado alegue lo que convenga a su derecho con carácter previo a la firma del acta de disconformidad o conformidad. Junto a ello, y en lo atinente a las actas de disconformidad, el artículo 157.3 de la referida Ley establece que "*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*".

¹¹¹ Esto es, cuando se produjese la notificación de la propuesta de resolución antes de transcurrido el plazo para ejercitar la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador; o bien cuando el procedimiento de aplicación se hubiera iniciado directamente mediante la notificación de dicha propuesta.

4.3.2.2. El supuesto de las actas con acuerdo

Como ya indicamos en su momento¹¹², la imposición de sanciones en las actas con acuerdo se realiza sin la apertura de un trámite específico de alegaciones. Ello viene considerándose una cuestión controvertida entre la doctrina, desde quienes entienden que la naturaleza transaccional de este tipo de actas conlleva la innecesariedad de cumplir los trámites previstos en los procedimientos tributarios sancionadores ordinarios –pues aquellos resultarían, a su juicio, superfluos al no otorgar garantías adicionales al obligado tributario y redundar en ineficacia administrativa–¹¹³, hasta los que opinan que tal circunstancia no respeta la garantía de procedimiento en el ejercicio de la potestad sancionadora (art. 134 LRJAP), al aceptar el obligado tributario una sanción sin tener oportunidad de oponerse a ella ni de ejercer su derecho a la defensa¹¹⁴.

En lo que a nosotros respecta, estimamos que objetivos como la rápida recaudación o evitar la litigiosidad no deberían conllevar, en modo alguno, la renuncia a derechos en el ámbito sancionador¹¹⁵, resultando criticable, por ello, la imposición de sanciones por esta vía en muchos aspectos. No obstante, y en lo que concierne al trámite de audiencia, entendemos que, aunque propiamente no quepa hablar de la existencia del mismo en el supuesto de las actas con acuerdo, lo cierto es que el obligado tributario cuenta con la posibilidad de presentar alegaciones, documentos, justificantes y pruebas durante el debate que tenga lugar con el órgano de la Inspección de los Tributos¹¹⁶.

4.4. La reiteración de la audiencia

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. Así, la introducción de algún elemento nuevo que el obligado tributario desco-

¹¹² Epígrafe 3.3.2.2.

¹¹³ VÁZQUEZ ALCÓBER, E., "Artículos 26 y 27 del RGRST", *op. cit.*, pág. 1559.

¹¹⁴ ANÍBARRO PÉREZ, S., y SESMA SÁNCHEZ, B., "Infracciones y sanciones tributarias y procedimiento sancionador", *op. cit.*, págs. 367 y 368. Las referidas autoras critican la imposición de sanciones en las actas con acuerdo por distintos motivos, ya que, en su opinión, se produce una "identidad orgánica entre los órganos que comprueban, los que instruyen y los que resuelven, no se informa formalmente ni de forma separada de la acusación, no hay fase de instrucción, ni trámite de alegaciones, ni de audiencia, no se garantiza el derecho a la no autoincriminación y ni siquiera se dicta acto resolutorio específico de imposición". En esta misma línea, BILBAO ESTRADA ["Cuestiones procedimentales en materia de actas con acuerdo a la luz del Proyecto de Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y otras normas tributarias", *CT*, núm. 122, 2007, pág. 84], estima que, en tal caso, no existe procedimiento sancionador alguno y no se producen más alegaciones que las derivadas de los procedimientos de comprobación e investigación.

¹¹⁵ SÁNCHEZ HUETE, M.A., "Reflexiones sobre el sistema sancionador tributario. Evolución histórica y cuestiones vigentes", *RTT*, núm. 68, 2005, pág. 131.

¹¹⁶ Así se deduce de la dicción del artículo 186.1 del RGGIA, cuyo contenido aparece transcrito en la nota 60 del presente trabajo.

nozca podría dar lugar a la indefensión antes citada¹¹⁷; de ahí que la normativa regule la concesión de un nuevo plazo de audiencia tanto cuando se decreta *la ampliación de las actuaciones*, como cuando se *rectifique la propuesta de resolución* en un determinado sentido, supuestos ambos que pasamos a examinar a continuación.

4.4.1. Ampliación de actuaciones

En aquellos casos en que el procedimiento sancionador se tramita de forma *separada*, la normativa tributaria prevé, con carácter general, que una vez finalizado el trámite de audiencia, el órgano instructor deberá remitir su propuesta de resolución al órgano competente para imponer la sanción, pudiendo éste, a la vista de aquélla y de los documentos, pruebas y alegaciones que obren en el expediente, ordenar que se *amplíen* las actuaciones practicadas. En esta hipótesis, tras realizar las actividades pertinentes, la Administración tributaria deberá formular una nueva propuesta de resolución que será notificada al interesado, reiterándose la audiencia por un plazo de quince días (arts. 24.1 y 23.5 RGRST).

Así pues, en el caso ahora examinado, existirá un nuevo plazo de alegaciones, previsión plenamente lógica, pues ello permitirá al sujeto afectado por el procedimiento sancionador defenderse ante la introducción de hechos u otros datos de los que no haya tenido conocimiento con anterioridad; ahora bien, es obvio que dicho trámite resultará innecesario en caso de que, tras la ampliación de las actuaciones, no se haya modificado la propuesta de sanción. En efecto, el instructor no tendrá que elaborar una nueva propuesta de resolución si las actuaciones realizadas no han obtenido nuevos elementos de hecho o probatorios que complementen o modifiquen los resultados derivados de la instrucción, pues, en buena lógica, el obligado tributario ya pudo presentar en su momento sus alegaciones a la propuesta¹¹⁸.

Por otra parte, cuando el procedimiento sancionador separado se haya iniciado a consecuencia de uno de *inspección*, el artículo 25.5 y 6 del RGRST contempla también la posibilidad de ampliar actuaciones. En realidad, 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.

¹¹⁷ GARBERÍ LLOBREGAT, J., y BUITRÓN RAMÍREZ, G., "Artículos 23, 24 y 25 del RGRST", *op. cit.*, pág. 1459. No provocan indefensión, según estos autores, modificaciones tales como la de dotar de relevancia circunstancias obrantes en el expediente, considerar probados hechos que no lo estaban para el instructor; estimar prescrita la infracción o caducado el procedimiento, rebajar el nivel de penalidad o absolver cuando el instructor hubiera propuesto, inicialmente, la imposición de una sanción.

¹¹⁸ En este sentido se manifiestan GARBERÍ LLOBREGAT, J., y BUITRÓN RAMÍREZ, G., "Artículos 23, 24 y 25 del RGRST", *op. cit.*, pág. 1456.

¹¹⁹ ANÍBARRO PÉREZ, S., y SESMA SÁNCHEZ, B., "Infracciones y sanciones tributarias y procedimiento sancionador", *op. cit.*, pág. 352.

Por lo que respecta al procedimiento sancionador *abreviado*, la normativa tributaria no recoge, de forma expresa, la posibilidad de ampliar actuaciones en su seno¹¹⁹; sin embargo, y aunque ello no encaje excesivamente en la idea de celeridad que inspira este tipo de tramitación, estimamos que tal ampliación será posible, ya que el desarrollo de dicho procedimiento resulta idéntico al ordinario a partir de la propuesta de resolución. En consecuencia, si a raíz de la ampliación se dicta una nueva propuesta de resolución sancionadora, habrá de reiterarse el plazo para presentar alegaciones.

Finalmente, debe indicarse que tampoco se prevé de manera expresa la ampliación de las actuaciones cuando el procedimiento sancionador se tramite de modo *conjunto* con un procedimiento de aplicación de los tributos, por haber renunciado el obligado tributario a la tramitación separada. No obstante, estimamos que en aquellos casos en que se lleve a cabo dicha ampliación deberá reiterarse también el trámite de audiencia a fin de evitar la posible indefensión del interesado¹²⁰.

4.4.2. Rectificación de la propuesta

El segundo motivo que conlleva la reiteración del trámite de audiencia se refiere a aquellas hipótesis en las que la autoridad competente para imponer la sanción *rectifica la propuesta de resolución* (art. 24.2 RGRST)¹²¹. En concreto, de conformidad con el artículo 24.2 del RGRST, los supuestos *tasados* en que resulta necesario este nuevo trámite son los 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”¹²².

En cualquiera de estas situaciones, la rectificación efectuada se notificará al interesado para que pueda formular alegaciones en los diez días siguientes, o en el plazo de quin-

¹²⁰ En esta línea, ÁLVAREZ MARTÍNEZ [“Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución; y a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta Ley”, *op. cit.*, pág. 1142] afirma que resultará necesaria la reiteración de la audiencia en los procedimientos de inspección, en los supuestos en que el órgano competente para liquidar acuerde la práctica de actuaciones dirigidas a completar el expediente [arts. 156.3 b) y 157.4 LGT, y 187.3.c) RGGIA].

¹²¹ En relación con esta cuestión, ANÍBARRO PÉREZ y SESMA SÁNCHEZ [“Infracciones y sanciones tributarias y procedimiento sancionador”, *op. cit.*, págs. 346 y 347] dudan sobre si el trámite de alegaciones previsto tras la ampliación de las actuaciones (art. 24.1 RGRST) se duplica en caso de que el órgano con competencia para sancionar también rectifique la propuesta de resolución (art. 24.2 RGRST), concluyendo que es suficiente con que el interesado sea oído sólo una vez.

¹²² A este respecto, GARBERÍ LLOBREGAT y BUITRÓN RAMÍREZ [“Artículos 23, 24 y 25 del RGRST”, *op. cit.*, pág. 1460] señalan que nos encontramos ante casos tasados que hacen referencia a la “*aplicación del derecho*” que puedan “*reportar un gravamen para el inculpado*”. Además, estos autores sostienen (pág. 1461) que el artículo 24.2 del RGRST da un paso más en la protección del derecho de defensa con respecto al artículo 20.3 del RPS —que establece la necesidad de la previa audiencia del inculpado cuando se pretenda agravar la infracción de la propuesta del instructor; pero no cuando se trate de una modificación del punto de vista jurídico—, si bien consideran que constituye una extralimitación prever un nuevo trámite de audiencia por un cambio de calificación, pues con él no se altera el objeto del juicio. Por su parte, LAMOCA PÉREZ [“Infracciones y sanciones tributarias”, *op. cit.*, pág. 469] critica la disposición reglamentaria, cuestionándose que pueda sancionarse al interesado por una conducta por la que no se había iniciado el procedimiento sancionador; ya que, en tal caso, la solución correcta pasaría por reanudar el procedimiento.

ce días si el expediente sancionador se ha iniciado a raíz de un procedimiento de inspección (artículo 25.6 RGRST). En principio, se trata de un trámite de audiencia más limitado a los vistos en los apartados anteriores, dado que en él dicho obligado tributario únicamente podrá contradecir el fundamento de las rectificaciones pretendidas, aunque, 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 LGT¹²³.

Por su parte, en el caso de que el procedimiento sancionador se haya iniciado como consecuencia de uno de *inspección*, la reiteración de la audiencia presentará ciertas especialidades —que resultan también aplicables en los supuestos de tramitación conjunta del procedimiento sancionador con el de inspección (art. 27.3 RGRST)—. A este respecto, cuando el interesado preste su conformidad a la propuesta de sanción (arts. 211.1 LGT y 25.6 RGRST), se entenderá dictada y notificada la resolución por el transcurso del plazo de un mes desde el día siguiente a la fecha en que se manifestó la conformidad; sin embargo, cabe la posibilidad de que, dentro de ese mes, el órgano competente para imponer la sanción rectifique la propuesta del instructor; la cual deberá ser notificada al interesado, informándole de la apertura de un nuevo plazo de audiencia en los quince días siguientes a dicha comunicación (art. 25.6 RGRST)¹²⁴.

Frente a lo anterior, el artículo 25.5 del RGRST no hace referencia alguna a la apertura de un nuevo plazo de alegaciones en relación con los supuestos en que se rectifique la propuesta de sanción a la que el obligado tributario había manifestado su disconformidad, si bien estimamos que dicha rectificación tendrá que notificarse a este último, concediéndole un nuevo plazo de alegaciones en aquellos casos en que pudiera provocarse su indefensión¹²⁵.

Para finalizar, debemos indicar que la reiteración de la audiencia también deberá llevarse a cabo, a nuestro juicio, en cualquier supuesto de tramitación *abreviada o conjunta* del procedimiento sancionador, siempre que se produzca una modificación en la propuesta de sanción en el sentido antes indicado, pues de otro modo se conculcaría el derecho de defensa del afectado por dicho procedimiento.

¹²³ A cuyo tenor, los obligados tributarios gozan del derecho “a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando”.

¹²⁴ La misma previsión se contiene en la regulación de las actas de conformidad [arts. 156.3.d) LGT y 187.3.b) RGGIA].

¹²⁵ En idéntico sentido se pronuncia GÓMEZ-MOURELO CASTEDO [*El Nuevo Régimen Sancionador Tributario Comentado*, op. cit., pág. 268], autora ésta para la cual dicho silencio contrasta con otros supuestos en los que sí se prevé tal plazo de alegaciones de manera expresa (arts. 24.2 y 25.6 RGRST). Por su parte, recuérdese que la normativa reguladora del procedimiento inspector incluye la necesidad de que se abra un plazo de 15 días tras la firma del acta de disconformidad para que el interesado realice las alegaciones que estime necesarias ante el competente para liquidar (arts. 157.3 LGT y 188.1 RGGIA), estableciéndose, asimismo, en el artículo 188.3 del RGGIA que, cuando el órgano competente acuerde la rectificación de la propuesta de liquidación contenida en el acta —por considerar que se ha producido un error en la apreciación de los hechos o una indebida aplicación de las normas jurídicas—, procede otorgar al obligado tributario un nuevo plazo de quince días para que efectúe las alegaciones que estime convenientes y manifieste su conformidad o disconformidad con la nueva propuesta.

4.5. La posibilidad de prescindir del trámite de audiencia

La posibilidad de prescindir del trámite de audiencia aparece recogida en el artículo 99.8 de la LGT –precepto éste que resulta aplicable al procedimiento tributario sancionador en virtud de la remisión realizada por el artículo 210.1 de la misma norma¹²⁶–, a cuyo tenor: *“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”*. En lo que se refiere a las actas con acuerdo, la cuestión relativa al trámite de audiencia ha sido ya objeto de estudio en un epígrafe anterior¹²⁷, centrándonos ahora en la posibilidad de omitir aquél cuando en las normas reguladoras del procedimiento esté previsto un trámite de alegaciones posterior:

En este sentido, debemos recordar que esta previsión se ha visto realizada en sede del procedimiento sancionador a través del artículo 23.5 del RGRST, al establecer la apertura del trámite de alegaciones tras la formulación de la propuesta de resolución –solución que también resulta aplicable a los casos en que se produce la tramitación abreviada del procedimiento sancionador–; no obstante lo cual, debemos recordar que el referido trámite se otorga *“sin perjuicio”* del derecho a realizar alegaciones y presentar documentos, justificaciones y pruebas con anterioridad a la propuesta de resolución (art. 23.5 RGRST).

Junto a ello, y en relación con la cuestión que abordamos en estas líneas, el artículo 96 del RGGIA –siguiendo las pautas de la LRJAP– establece, por un lado, que *“Se podrá prescindir del trámite de audiencia o, en su caso, del plazo para formular alegaciones, cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las presentadas por el interesado”* (apartado 3); y, por otro, que *“Si antes del vencimiento del plazo de audiencia o, en su caso, de alegaciones, el obligado tributario manifestase su decisión de no efectuar alegaciones ni aportar nuevos documentos ni justificantes, se tendrá por realizado el trámite y se dejará constancia en el expediente de dicha circunstancia”* (apartado 2)¹²⁸.

En cuanto a la traslación de esta previsión al ámbito que nos ocupa, debemos indicar que, de acuerdo con el artículo 1.3 del RGGIA, el referido reglamento resulta aplicable al procedimiento sancionador tributario *“en lo no previsto por sus normas específicas de desarrollo y por las normas reguladoras del procedimiento sancionador en materia administrativa”*. Por lo tanto, en principio, opinamos que ha de considerarse aplicable el pre-

¹²⁶ En cuya virtud: *“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”*. A este respecto, debe recordarse que, en lo relativo al procedimiento sancionador en materia tributaria, rige un especial sistema de fuentes (art. 207 LGT).

¹²⁷ Epígrafe 4.3.2.2.

¹²⁸ La misma previsión recoge el artículo 84.4 de la LRJAP y fue incluida también en el derogado artículo 22.2 de la LDGC.

cepto en cuestión, siempre y cuando no se conculquen con ello los principios rectores de la esfera punitiva.

Una vez sentado lo anterior, y en relación con la primera de las posibilidades previstas, cabe decir que en un procedimiento sancionador es harto improbable que no vayan a ser tenidos en cuenta otros hechos, alegaciones o pruebas que las aducidas por el interesado, tanto más si se tiene en cuenta que, en esta sede, la carga de la prueba acerca de la culpabilidad del obligado tributario recae sobre la Administración¹²⁹. En consecuencia, y sumándonos al conjunto de la doctrina¹³⁰, entendemos que el trámite de audiencia deberá concederse siempre, evitando así que con su omisión pueda provocarse la indefensión del afectado por el procedimiento.

En segundo término, y en cuanto a la *renuncia* a la audiencia por parte del interesado, ésta podrá producirse de dos formas: de manera expresa o dejando aquél transcurrir el plazo sin realizar alegaciones. Así, con relación a la renuncia expresa, opinamos, con MORILLO MÉNDEZ, que este trámite resulta ineludible, al plasmarse en él un derecho fundamental para la defensa real y contradictoria del obligado tributario, por lo que, como indica el autor referido, la audiencia debe cumplirse al menos en sus requisitos mínimos, con constancia de la puesta de manifiesto del expediente y del conocimiento de esta circunstancia por el interesado¹³¹. En consecuencia, cabe afirmar que esta renuncia —cuyo ejercicio, en realidad, resultará bastante improbable¹³²— debería operar simplemente dejando transcurrir el plazo de audiencia fijado a estos efectos por la normativa tributaria.

Por lo demás, y en consonancia con las afirmaciones anteriores, no consideramos correcta la posibilidad de prescindir del trámite de audiencia en ninguna de las formas de desarrollo del procedimiento sancionador previstas en la normativa, dado que la relevancia de aquél resulta independiente del cauce elegido para imponer la sanción.

4.6. Consecuencias del incumplimiento del derecho

Para finalizar el presente estudio, sólo nos resta analizar las *consecuencias derivadas del incumplimiento del derecho a la audiencia*, problema que no presenta fácil respuesta, al no existir una regla específica que se refiera a los efectos de la omisión de este trámite; de

¹²⁹ DE MIGUEL CANUTO, E., "El procedimiento para sancionar las infracciones graves por la Inspección de los Tributos: Algunos aspectos", *TF*, núm. 98, 1998, pág. 72.

¹³⁰ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., "Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución; y a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta Ley", *op. cit.*, pág. 1133; HUESCA BOADILLA, R., "Artículo 99 de la LGT", en HUESCA BOADILLA, R. (coord.), *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2004, págs. 684 y 685; DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E., y OGEA MARTÍNEZ OROZCO, M., "Derechos y garantías en los procedimientos tributarios", *op. cit.*, pág. 168.

¹³¹ MORILLO MÉNDEZ, A., *Medios de defensa del contribuyente ante la Administración*, *op. cit.*, pág. 32.

¹³² GONZÁLEZ PÉREZ, J., y GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común. Tomo II*, *op. cit.*, pág. 2128.

hecho, tal cuestión ha resultado controvertida en la jurisprudencia¹³³, presentando además características propias en el procedimiento sancionador¹³⁴.

Así, algún pronunciamiento judicial ha declarado la anulabilidad de la sanción impuesta vulnerando el citado trámite por entender que su omisión había producido indefensión al obligado tributario, en virtud del artículo 63 de la LRJAP¹³⁵. Sin embargo, aunque resulta indudable que en estos supuestos se produce indefensión, también es cierto que se vulnera el artículo 24 de la CE y, por tanto, según veremos a continuación, la reacción del ordenamiento debe ser la propia de los supuestos de nulidad¹³⁶.

En otras ocasiones, los Tribunales se han inclinado por fundar la nulidad de pleno derecho de la sanción impuesta en la causa relativa a la *omisión total y absoluta del procedimiento legalmente establecido* [arts. 217.1.e) LGT y 62.1.e) LRJAP], equiparándose la omisión del trámite de audiencia con la ausencia de procedimiento¹³⁷. Sin embargo, en puridad, en la generalidad de los supuestos la vulneración de este trámite no puede integrarse en la citada causa de nulidad, por cuanto, aunque la audiencia sea una parte esencial del procedimiento, no puede considerarse que su incumplimiento implique la omisión total del mismo¹³⁸; sin perjuicio de que resulte perfectamente aplicable el referido motivo en aquellos casos en los que, además de omitirse el trámite de audiencia, se incumple la totalidad de la tramitación sancionadora¹³⁹.

Por su parte, la doctrina mayoritaria considera, con acierto, que la violación del trámite de audiencia conlleva la *nulidad del acto sancionador por provocar indefensión al obligado tribu-*

¹³³ JIMÉNEZ PLAZA, M.I., *El tratamiento jurisprudencial del trámite de audiencia*, op. cit., pág. 169. De esta forma, la LRJAP no tipifica la falta de audiencia ni entre los supuestos de invalidez del acto administrativo, ni de nulidad de pleno derecho (art. 62 LRJAP) o de anulabilidad (art. 63 LRJAP); y, por su parte, los Tribunales atienden al caso concreto enjuiciado, según la naturaleza del acto cuestionado y las circunstancias en que se produce.

¹³⁴ TARDÍO PATO, J.A., "El principio constitucional de audiencia del interesado y el trámite del artículo 84 de la Ley 30/1992", op. cit., pág. 126. En este mismo sentido, la Sentencia del TSJ de Baleares de 15 de octubre de 2002 (JT 2002, 1718) ha señalado que la consecuencia a extraer de la falta de audiencia no puede ser la misma en el procedimiento de liquidación que en el sancionador.

¹³⁵ Sentencias del TSJ de Canarias (Las Palmas) de 5 de marzo y 20 de febrero de 2002 (JT 2002, 277503 y 1748).

¹³⁶ En este sentido se pronuncia CHECA GONZÁLEZ, C., *La revisión de oficio de los actos tributarios: nulidad y anulabilidad*, Aranzadi, Navarra, 1996, pág. 39.

¹³⁷ Sentencias de los TSJ del Principado de Asturias de 5 de julio de 2006 (JT 2006, 258820), Comunidad Valenciana de 24 de febrero de 2004 (JT 2005, 3447) y 20 de octubre de 2000 (JT 2001, 59274), La Rioja de 16 de julio de 2001 (JT 2001, 1493) y Canarias (Las Palmas) de 17 de junio de 1998 (JT 1998, 1016).

¹³⁸ En este sentido, GONZÁLEZ PÉREZ y GONZÁLEZ NAVARRO [*Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*. Tomo I, 3ª ed., Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 1711] indican que para que se dé este motivo de nulidad "no basta que se haya incurrido en la omisión de un trámite del procedimiento, por esencial y trascendental que sea", sino que es "absolutamente necesario que se haya «prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello»". No obstante, para una parte de la doctrina, resulta suficiente con que se incumplan trámites esenciales del procedimiento en orden a aplicar esta causa de nulidad [CHECA GONZÁLEZ, C., *La revisión de oficio de los actos tributarios: nulidad y anulabilidad*, op. cit., pág. 34].

¹³⁹ Tal y como acontece en los supuestos enjuiciados por las Sentencias del TSJ de la Comunidad Valenciana de 11 de abril de 2005 (JT 2005, 166902) y 7 de octubre de 2002 (JT 2003, 70514), en los que se notificó al obligado tributario directamente la imposición de la sanción.

tario¹⁴⁰, al producirse la conculcación del artículo 24 de la CE¹⁴¹. De este modo, el incumplimiento del referido trámite debe enmarcarse dentro de la causa de nulidad prevista en el artículo 217.1.a) de la LGT –análoga a la del artículo 62.1.a) de la LRJAP–¹⁴², por contravenir un derecho constitucionalmente garantizado y susceptible de amparo ante el Tribunal Constitucional, como es el derecho a la defensa¹⁴³.

En nuestra opinión, esta omisión no constituye un mero defecto de forma, por tanto, cualquier incumplimiento de este trámite debería conllevar la declaración de nulidad de pleno derecho de la sanción al imponerse de plano y provocar indefensión al obligado tributario, lo cual no sólo infringe el procedimiento establecido en la ley, sino que es una cuestión que se incardina en el respeto a nuestro Texto constitucional¹⁴⁴. En consecuencia, omitida la audiencia y provocada la indefensión del interesado, debe determinarse la nulidad de la sanción y de las actuaciones realizadas con posterioridad a dicho trámite, y retrotraerse el procedimiento a la apertura del mismo¹⁴⁵.

En cualquier caso, resulta evidente que, para que se produzca la consecuencia arriba apuntada, el incumplimiento del trámite ha de ser imputable a la Administración, por lo que no será nula la sanción impuesta en un procedimiento en el que el obligado tributario haya decidido no intervenir de manera voluntaria, no formulando alegaciones o aportando pruebas¹⁴⁶. Por otro lado, y junto a lo anterior, debemos señalar que este resultado tendrá lugar con independencia de la forma de tramitación del procedimiento sancionador

¹⁴⁰ Por lo tanto, en los casos en que no se produzca dicha indefensión material –pese a haberse incumplido la notificación del trámite de audiencia– no procederá la anulación de la sanción impuesta, según indica la Sentencia del TSJ de Castilla y León (Valladolid) de 29 de septiembre de 2005 (JT 2006, 249).

¹⁴¹ GARBERÍ LLOBREGAT, J., *La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador*, op. cit., pág. 192; MORILLO MÉNDEZ, A., “El trámite de audiencia en los procedimientos tributarios”, op. cit., pág. 2; FUSTER ASENCIO, C., *El procedimiento sancionador tributario*, op. cit., pág. 207; TARDÍO PATO, J.A., “El principio constitucional de audiencia del interesado y el trámite del artículo 84 de la Ley 30/1992”, op. cit., pág. 126. Por su parte, y ya entre la jurisprudencia, sirva de ejemplo de esta tesis la siguiente Sentencia del TS de 8 de abril de 1997 (RJ 1997, 3071), según la cual: “El artículo 105, c) de la Constitución Española de 1978 garantiza el trámite de audiencia del interesado, trámite que tanto por la Jurisprudencia como por la doctrina científica ha sido calificado de esencial, por su clara conexión con el derecho fundamental de defensa, de suerte que si se prescinde del mismo, el acto administrativo sancionador, de producirse, es nulo”.

¹⁴² En virtud del artículo 217.1.a) de la LGT: “Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos: a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional”.

¹⁴³ Los Tribunales han reconocido que la relación entre la indefensión y la omisión del trámite de audiencia resulta estrecha, de forma que cualquier incumplimiento de éste provocará indefensión, incurriendo en la causa de nulidad indicada [Sentencias del TS de 8 de abril de 1997 (RJ 1997, 3071); así como de los TSJ de la Comunidad Valenciana de 25 de marzo de 2004 (JT 2005, 232) y Extremadura de 27 de octubre de 1998 (JT 1998, 1566)].

¹⁴⁴ CHECA GONZÁLEZ, C., *La revisión de oficio de los actos tributarios: nulidad y anulabilidad*, op. cit., pág. 39.

¹⁴⁵ FUSTER ASENCIO, C., *El procedimiento sancionador tributario*, op. cit., pág. 207.

¹⁴⁶ Auto del TC 126/1982, de 24 de marzo.

¹⁴⁷ ANÍBARRO PÉREZ, S., y SESMA SÁNCHEZ, B., “Infracciones y sanciones tributarias y procedimiento sancionador”, op. cit., pág. 347.

correspondiente y con la omisión de cualquier trámite de audiencia previsto en la normativa, incluyendo los supuestos de reiteración del mismo¹⁴⁷.

Por último, y en lo concerniente a la posible *subsanción* de esta deficiencia, opinamos que el posterior proceso contencioso no puede servir para remediar las lesiones de garantías constitucionales causadas por la Administración en el ejercicio de su potestad sancionadora¹⁴⁸, puesto que “*no existe un proceso Contencioso-Administrativo sancionador en donde haya de actuarse el ius puniendi del Estado, sino un proceso cuyo objeto lo constituye la revisión de un acto administrativo de imposición de una sanción*”¹⁴⁹. De adoptarse la opinión contraria, estimamos que simplemente se desplazarían hacia el futuro los efectos de la conducta irregular de la Administración, obligando al interesado a ejercitar los recursos procedentes, devaluando el procedimiento administrativo y negando la relevancia jurídica a los derechos de defensa del obligado tributario¹⁵⁰. ■

¹⁴⁸ TARDÍO PATO, J.A., “El principio constitucional de audiencia del interesado y el trámite del artículo 84 de la Ley 30/1992”, *op. cit.*, pág. 127; JIMÉNEZ PLAZA, M.I., *El tratamiento jurisprudencial del trámite de audiencia*, *op. cit.*, págs. 211 y 212. Esta última autora estima que la indefensión material incide sobre el fondo del asunto y produce, por tanto, un vicio sustancial que ni los recursos administrativos ni jurisdiccionales posteriores pueden sanar:

¹⁴⁹ Sentencias del TC 243/2007, de 10 de diciembre; 35/2006, de 13 de febrero; 59/2004, de 19 de abril; 7/1998, de 13 de enero, y 89/1995, de 6 de junio. En este sentido, la Sentencia del TSJ de Baleares de 15 de octubre de 2002 (JT 2002, 1718) estima, en lo relativo a las sanciones, que las instancias posteriores no sanan el vicio del procedimiento; no obstante, en otras ocasiones se ha admitido la subsanación de dicha deficiencia en vía de recurso, tanto administrativo como contencioso [Sentencias de los TSJ de Madrid de 6 de octubre de 2005 (JT 2005, 252389) y 27 de marzo de 2001 (JT 2001, 221789), y Castilla y León (Burgos) de 25 de febrero de 2003 (JT 2003, 48541)].

¹⁵⁰ TARDÍO PATO, J.A., “El principio constitucional de audiencia del interesado y el trámite del artículo 84 de la Ley 30/1992”, *op. cit.*, pág. 132. En la misma línea, ÁLVAREZ MARTÍNEZ [“Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución; y a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta Ley”, *op. cit.*, pág. 1146] entiende que relegar el derecho a ser oído a la vía de recurso supone una clara minusvaloración, por no decir negación, del mismo, pues el trámite de audiencia no constituye una mera fase del procedimiento cuya omisión provoca un defecto formal, sino un auténtico derecho que debe ejercitarse según lo previsto en la ley.

