



ESTUDIOS

■ **Acerca del derecho del contribuyente, en el procedimiento de inspección, al trámite de audiencia previa antes de suscribir el acta**

■ **Magín Pont Mestres**
Catedrático de Derecho Tributario.
Miembro fundador de la AEDAF

■ **SUMARIO:**

1. Delimitación del objeto de estudio
2. Antecedentes legislativos y normas reguladoras
3. Alcance del derecho de previa audiencia
 - 3.1. La aportación de medios de prueba durante el procedimiento de inspección
 - 3.1.1. Valor probatorio de las actas
 - 3.1.2. Pretendida inviabilidad de aportar medios de prueba a los órganos
 - 3.1.3. Tensión dialéctica
 - 3.2. *Prius* indispensable para poder alegar lo que convenga al derecho del inspeccionado
 - 3.2.1. Ilustración práctica
 - 3.2.2. Diferenciación entre procedimientos administrativos y procedimientos de inspección tributaria
 - 3.2.3. Ausencia de doctrina judicial
 - 3.2.4. Doctrina administrativa
 - 3.2.5. Reiteración de contrastes en la regulación de derechos y deberes
4. Conclusión

1. Delimitación del objeto de estudio

La innovación introducida por la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC), atinente al derecho del contribuyente a ser oído en el trámite de audiencia previo a la redacción de la propuesta de resolución en todo procedimiento de gestión tributaria, que ya se hallaba regulado en el ámbito administrativo por la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAPAC), y la posterior incorporación, con algunos matices significativos, a la Ley General Tributaria (LGT) que inició su vigencia el 1 de julio de 2004, ha generado y está generando dudas y vacilaciones además de alguna que otra perplejidad en su aplicación, bien que aquí queda ceñido exclusivamente al procedimiento de inspección, concretamente antes de la firma de las actas de conformidad o de disconformidad.

Es de observar que no obstante el tiempo transcurrido, no se ha avanzado en la concreción de su aplicación en el acotado marco de dicho procedimiento, sin que se perciban síntomas que permitan vislumbrar cambios al respecto. La experiencia ilustra que se está convirtiendo o que se pretende convertir, por parte de la Administración, en un estéril formalismo carente de contenido cuyo cumplimiento se debe exclusivamente a que la LGT así lo establece pero sin que, en rigor, sirva a su propósito inicial claramente proclamado en la Constitución a modo de protección jurídica del administrado en general y por tanto del contribuyente. Sin embargo, en su concepción, constituye una garantía relevante para éste, al que le asiste el derecho de ejercerlo, aunque no, obviamente, sobre un agostado yermo repleto de vacías carencias sin interés alguno, sino a la vista de los antecedentes obtenidos en las actuaciones inspectoras que culminan con la propuesta de regularización tributaria preparada por el actuario para su incorporación al acta extendida al efecto.

Pues bien, el **porqué** de este trabajo radica en el propósito de afrontar el análisis de este derecho de audiencia previa, antes de redactar la propuesta de resolución, bien que, repito, ceñido al procedimiento de inspección tributaria y, más concretamente, antes de la firma del acta de conformidad o de disconformidad, al objeto de tratar de delimitar su verdadero alcance. Y el **para qué** radica en el deseo de que constituya una aportación, por insignificante que sea, que coadyuve a su adecuada aplicación en cada caso, al constituir cauce habilitado legalmente para alegar lo que convenga al derecho del contribuyente interesado.

Es de advertir, con todo, que no obstante el perimetrado propósito expuesto, habrá de hacerse frecuente referencia al derecho de previa audiencia en los procedimientos administrativos en general antes de la redacción de la pertinente propuesta de resolución, toda vez que la misma constituye la matriz o el género, de la que la audiencia en el procedimiento de inspección con carácter previo a la firma del acta viene a constituir una especie, bien que con algunos matices propios.

2. Antecedentes legislativos y normas reguladoras

Dentro del Título IV de la Constitución identificado con el epígrafe: “*Del Gobierno y de la Administración*”, el artículo 105, párrafo c), establece que la ley regulará: “*El procedimiento a*

través del cual deben producirse los actos administrativos, garantizando, cuando proceda, la audiencia del interesado”.

La Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de RJAPAC, dispone en el artículo 84 referido a: “Trámite de audiencia”, dentro de la Sección 4ª: “Participación de los interesados” del Capítulo III: “Introducción del procedimiento”, del Título VI: “De las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos”:

1. Instruidos los procedimientos, e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, se pondrán de manifiesto a los interesados o, en su caso, a sus representantes, salvo lo que afecta a las informaciones y datos a que se refiere el artículo 37.5¹.
2. Los interesados, en plazo no inferior a diez días ni superior a quince, podrán alegar y presentar los documentos y justificaciones que estimen pertinentes.
3. Si antes del vencimiento del plazo los interesados manifiestan su decisión de no efectuar alegaciones ni aportar nuevos documentos o justificaciones, se tendrá por realizado el trámite.
4. Se podrá prescindir del trámite de audiencia cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por el interesado”.

De esta manera, el mandato constitucional queda desarrollado en lo que concierne al derecho de audiencia del interesado antes de que la Administración solemnice en acto administrativo el desenlace del pertinente procedimiento, debiendo distinguirse dicho derecho del regulado en el artículo 112 de la misma Ley atinente a audiencia del administrado en los recursos administrativos.

Es de observar que este derecho de audiencia constitucionalmente proclamado, estuvo ausente de regulación en el ámbito tributario, tan mimosamente resguardado y protegido en amurallado compartimento estanco a modo de urna de cristal para proteger su pureza y evitar riesgos de polución y de contaminación, hasta que fue incorporado a la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC), concretamente el artículo 3 sobre: “Derechos generales de los contribuyentes” que en el párrafo 1) establece: “Derecho a ser oído en el trámite de audiencia con carácter previo a la redacción de la propuesta de resolución”. Se trata de un derecho ceñido al momento previo a la

¹ Art. 37.5: “El derecho de acceso no podrá ser ejercido respecto a los siguientes expedientes:

- a) Los que contengan información sobre las actuaciones del Gobierno del Estado o de las Comunidades Autónomas, en el ejercicio de sus competencias constitucionales no sujetas a Derecho Administrativo.
- b) Los que contengan información sobre la Defensa Nacional o la Seguridad del Estado.
- c) Los tramitados para la investigación de los delitos cuando pudiera ponerse en peligro la protección de los derechos y libertades de terceros o las necesidades de las investigaciones que se están realizando.
- d) Los relativos a las materias protegidas por el secreto comercial o industrial.
- e) Los relativos a actuaciones administrativas derivadas de la política monetaria”.

emanación del acto administrativo con el que culmina el correspondiente procedimiento, que se diferencia del derecho regulado en el párrafo k) relativo a *“formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución”*, ya que a lo que faculta este precepto es a poder efectuar manifestaciones y a entregar antecedentes relacionados con el expediente en cualquier momento anterior a su resolución. Es así que mientras el derecho ínsito en el párrafo l) debe ser notificado oportunamente al contribuyente, haga o no uso del mismo, no ocurre otro tanto con el del párrafo k), que sin perjuicio de aplicarse, no requiere comunicación previa. Por si no estuviera suficientemente claro (que lo está) el artículo 22 de la propia Ley, bajo el epígrafe: *“Audencia del interesado”*, dispone:

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

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

La vigente LGT, se refiere a los derechos y garantías de los obligados tributarios en el artículo 34, dedicando el párrafo m) al derecho *“a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta ley”*. Y el artículo 99 establece excepciones al respecto en su apartado 8, que son como sigue:

“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 posteriores a dicha propuesta. En este último caso el expediente se pondrá de manifiesto en el trámite de alegaciones”.

Es de observar que la LGT establece estas excepciones en el Capítulo II (*“Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios”*) del Título III (*“La aplicación de los tributos”*), sin que en dicho Capítulo II aparezca, por extraño que resulte, norma alguna que haga referencia al trámite de audiencia antes de la propuesta de resolución, con lo que, si bien se mira, se trata de unas excepciones que, con independencia de ser tales, sirven de retruque para dejar constancia de que salvo estas exclusiones el trámite previo de audiencia es obligatorio en los procedimientos tributarios, aserto, éste, que contrasta con la técnica legislativa de la LDGC en la que, no obstante el derecho genérico a que alude el transcrito párrafo l) del artículo 3 de la misma, el artículo 22, también transcrito, lo explicita expresamente en cuanto que perimetrado *“en todo procedimiento de gestión tributaria”*, según reza el apartado 1, con las excepciones que inserta el apartado 2.

Ahora bien, lo que aquí denomino técnica del retruque aplicada en la LGT en lo que concierne a audiencia previa a la propuesta de resolución, quiebra ostensiblemente en la propia Ley cuando tanto el artículo 156 referido a actas de conformidad como el artículo 157 atinente a actas de disconformidad, dedican el respectivo apartado 1 de los mismos a

ordenar con idéntica redacción que, con carácter previo a la firma del acta “se concederá trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho”.

Así las cosas y no obstante el respeto que ha de merecer el legislador, resulta inevitable apostillar que esa técnica legislativa, aún en el supuesto de que pueda calificarse como tal, no parece hacerse acreedora de figurar en modélicos paradigmas de anales caracterizados por su exquisitez jurídica.

Hasta aquí el recordatorio de los antecedentes legislativos así como la exposición de las normas vigentes reguladoras del trámite de *previa audiencia* ceñida a los procedimientos administrativos en general y, en particular a los tributarios. Ahora procede entrar en el contenido de dicha audiencia para su adecuada delimitación.

3. Alcance del derecho de previa audiencia

Esto invita a retornar momentáneamente a la proclama constitucional insita en el transcrito párrafo c) del artículo 105, referida a que la ley regulará el procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos, “*garantizando, cuando proceda, la audiencia del interesado*”, así como al artículo 84 de la Ley de RJAPAC, y, también, al derogado artículo 22 de la LDGC, todos confluyentes en el propósito de que el contribuyente en dicha audiencia “*pueda alegar lo que convenga a su derecho*”.

Dicho esto y centrando el tema, a partir de aquí, en el procedimiento de inspección, el derecho de audiencia ha de concederse previamente a la firma del acta de conformidad o de disconformidad, acorde con lo que establece el apartado I de los citados artículos 156 y 157. Claro está que la viabilidad práctica de este derecho requiere, obviamente, conocer la posición de la Administración al respecto o el criterio que la misma se haya formado como consecuencia de las actuaciones inspectoras, puesto que sin este *prius* no cabe plantear defensa alguna por desconocimiento de la posición de adverso.

Esto, que va de suyo, constituye, aquí, el *quid* de la cuestión.

3.1. La aportación de medios de prueba durante el procedimiento de inspección

Ahora bien, antes de afrontarlo considero conveniente hacer referencia a un tema colateral, si se quiere, pero conexo con el de audiencia previa objeto de estudio.

Se trata concretamente de la aportación de medios de prueba durante las actuaciones que se lleven a cabo en el procedimiento de inspección. La LGT en el artículo 105 ceñido a: “*Carga de prueba*”, preceptúa en el apartado I: “*En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo*”. Y el artículo 106 de la misma Ley dispone en el apartado I que:

“En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la Ley establezca otra cosa”.

El artículo 1215 del Código Civil establece que las pruebas pueden hacerse por instrumentos, confesión, inspección personal del Juez, peritos, testigos y por presunciones. Y el artículo 299 de la Ley de Enjuiciamiento Civil menciona como medios de prueba el interrogatorio de las partes, documentos públicos, documentos privados, dictamen de peritos, reconocimiento judicial e interrogatorio de testigos.

3.1.1. Valor probatorio de las actas

La LGT en el artículo 144, bajo el epígrafe: *Valor probatorio de las actas*, dice:

- “1. Las actas extendidas por la inspección de los tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.
2. Los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho”.

En lo concerniente al apartado 1, su texto se remonta en lo esencial a la Ley 10/1985, de 26 de abril, que lo incorporó como apartado 3 del artículo 145 de la LGT de 1963, generando entonces un revuelo mayúsculo en órganos representativos de los contribuyentes, concretándose en un recurso de inconstitucionalidad, así como en posicionamientos severamente críticos de autorizada doctrina.

El Tribunal Constitucional en Sentencia 76/1990, de 26 de abril, trató de calibrar y ponderar el precepto recurrido, reconociendo, de entrada, la *sólida consistencia argumental* de las objeciones de los recurrentes, al entender que el entonces nuevo precepto legal configuraba una injustificable inversión de la carga de la prueba al lesionar el derecho fundamental a la presunción de inocencia y colocar al contribuyente en una virtual posición de indefensión, exigiéndole la prueba contraria de hechos frecuentemente negativos. El TC efectuó una interpretación que sin aceptar la inconstitucionalidad pretendida, sin embargo delimitó estrictamente sus efectos de suerte que apenas quedó en nada, con lo que las aguas se amansaron y retornaron a su cauce sin más, evanesciéndose cualquier remota posibilidad de pugnar con el principio de libre apreciación de la prueba por los Tribunales y la consiguiente indefensión del contribuyente.

Considero que esto conviene recordarlo de vez en cuando dada la incorporación de la norma a la vigente LGT, pues no vaya a suceder que con el paso del tiempo se olvide la doctrina de dicha sentencia y se magnifique indebidamente el contenido de la norma cuestionada, máxime si se tiene en cuenta la generalizada propensión que se aprecia en la Administración de reflejar en las actas no sólo los hechos constatados por el actuario, sino opiniones, criterios, consideraciones, suposiciones y similares tales como: *puede entenderse, cabe considerar, parece, se aprecia, es verosímil, da a entender, etcétera*, expresiones que, a menudo, sólo sirven para enmarañar y obscurecer dichas actas, a falta de pruebas incontrovertibles, con ánimo de confundir.

En este orden de cosas, GONZÁLEZ-CUELLAR entiende que “*las actas no pueden considerarse fuente de prueba en el proceso contencioso-administrativo de los hechos que recogen*”.

Lo fundamenta en que “lo contrario supondría un trato injustificable de favor a la Administración, que infringiría el principio de igualdad de armas, el artículo 117.3 CE y, si se impugna una actuación administrativa sancionadora, la presunción de inocencia”². La propia autora añade: “Desde la perspectiva de estos principios constitucionales, las «presunciones» de veracidad establecidas en diversa normativa reguladora de los procedimientos administrativos se desarrollan únicamente dentro de tales procedimientos. En los actos administrativos ni concurre la nota de la imparcialidad del órgano interviniente ni la objetiva (la posibilidad de contradicción) que adornan la prueba, por lo que el órgano judicial no puede basar su sentencia en los hechos recogidos en ellos”³.

En cuanto al apartado 2 del mismo artículo 144, contempla una cuestión distinta a la analizada en el apartado 1, ya que mientras en éste se centra el tema en los hechos constatados por los actuarios, pero, insisto, siempre que se trate de situaciones fácticas derivadas de directa e incuestionable constancia personal del funcionario técnico y no de meras apreciaciones o juicios de valor; en el apartado 2 la presunción de certeza halla su fundamento en el propio reconocimiento o aceptación de los hechos por el contribuyente. Con todo, no está de más indicar que, en ocasiones, puede constituir una especie de trampa para el contribuyente desconocedor de los complejos vericuetos de la normativa tributaria, entre otros desconocimientos⁴ y provisto de buena fe. Hago esta observación en razón a que en su ignorancia puede, en un primer momento asentir al contenido del acta extendida aun cuando en su fuero interno no esté conforme, diseñándose así una presunción de certeza que, posteriormente, para destruirla requerirá probar el error; labor ésta no siempre fácil. De ahí que remarque la conveniencia y hasta necesidad de prestar atención al contenido de las actas y, en su caso, mostrar disconformidad con los hechos recogidos en las mismas, actitud ésta que ha de adoptarse igualmente en las diligencias que se extiendan en el curso de las actuaciones para evitar hechos consumados.

Y dicho esto, procede entrar plenamente en el tema colateral anunciado, ceñido a la aportación de medios de prueba en el procedimiento de inspección.

3.1.2. Pretendida inviabilidad de aportar medios de prueba a los órganos revisores

Existe al respecto reiterada doctrina del TEAC recogida en la resolución de 30 de septiembre de 2005, así concebida:

“Este Tribunal Central ha sentado la doctrina de que, salvo circunstancias excepcionales, que no concurren en el presente caso, las pruebas relevantes para la adecuada regularización de la situación tributaria han de aportarse ante el órgano de gestión competente, manteniendo el criterio de que el procedimiento de las reclamaciones económico administrativas no es el momento procesal oportuno para aportar las pruebas que debieron serlo en el procedimiento de inspección y comproba-

² GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M^a Luisa: “El valor probatorio de las actas de inspección”, *Impuestos*, n.º. 22, noviembre, 2004, pág. 30.

³ *Ob. cit.* pág. 30.

⁴ Entre ellos el consistente en el desvelo administrativo por las cuotas tributarias. Más ampliamente puede verse en mi obra *Derechos y deberes en el procedimiento de inspección tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2006, pág. 183 y ss.

ción, ya que con ello se pretende sustraer de este procedimiento la función básica que lo justifica, que es contrastar, analizar e integrar con el resto la información y justificación aportada por el contribuyente permitiendo con ello llegar a las consiguientes conclusiones”.

Mas, sin entrar en el caso concreto, en cuyos antecedentes de hecho, que aparecen en la resolución, se lee que se presentó escrito de alegaciones ante el inspector-jefe de la Dependencia de Inspección, el cual dictó acto administrativo de liquidación que fue recurrido en reposición *“solicitando la reapertura del procedimiento de comprobación y la suspensión de la sanción, y ofreciéndose a aportar cuantas pruebas documentales fuesen precisas para acreditar la imposibilidad de la existencia del beneficio pretendido por la Inspección actuaria”*. A la vista de esta solicitud, que fue atendida, se concedió *“un plazo de diez días para aportar la documentación que estimase conveniente, sin que el recurrente presentase documento alguno ni alegase ninguna cuestión nueva en relación con los actos recurridos”*. A la vista de estos antecedentes, el posterior recurso económico-administrativo resuelto en primera instancia denegó el recibimiento a prueba de la reclamación por considerar el Tribunal que *“las pruebas solicitadas debieron haberse aportado en el marco del procedimiento de inspección; incluso, en el recurso de reposición”*, dado que el reclamante se ofreció para ello, se le concedió plazo para efectuarlo pero sin que aportase prueba alguna. Y el TEAC ratifica la resolución dictada en primera instancia.

Pues bien, con independencia de que pueda existir reparo en la actuación del recurrente en la que parece percibirse alguna retransa y al margen de cualquier juicio de valor al respecto que nada aportaría aquí, sorprende y llama la atención que se pretenda convertir en criterio general lo que a lo sumo procede sólo en el caso concreto, habida cuenta de los antecedentes. Es esa pretendida doctrina administrativa que se postula de aplicación generalizada la que se examina aquí, prescindiendo y dejando al margen por completo que tanto en el trámite de alegaciones ante el inspector-jefe como en el recurso de reposición se ratifique y confirme *“casi siempre”* la propuesta inspectora.

La resolución cita las del TEAC de 14-9-2001, 21-4-2005 y 19-5-2005, en las que se establece que el obligado tributario, no puede pretender que en vía económico-administrativa se tengan en cuenta hechos que no manifestó ante la inspección.

Invoca, asimismo, la resolución de 11-10-2001, en la que en relación a esta cuestión decía que *“debió plantearse en el ámbito de las comprobaciones inspectoras o, incluso, en las alegaciones al acta, no en vía de revisión”*, ya que -afirma- es entonces cuando el contribuyente tiene la oportunidad de *“aportar los elementos de juicio que considera convenientes a su derecho o de manifestar ante la inspección la necesidad u oportunidad de que los examine”*. Si no lo hace así pierde la ocasión llegando a preguntarse incluso *“si tiene sentido más específicamente, si es conforme a Derecho admitir tales pruebas en instancias posteriores por parte de órganos de revisión a los que no compete la práctica de comprobaciones inspectoras”*. Tras reiterar e insistir en estas aseveraciones cita el artículo 3.k) de la LDGC que expresamente reconoce el derecho del contribuyente a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución, texto que ha sido incorporado al artículo 34.i) de la vigente LGT. Esta

invocación la efectúa para indicar que tal derecho “no puede llegar, a juicio de este Tribunal, a extenderse hasta el punto de permitir que el interesado manipule a su arbitrio las competencias de los diversos órganos de la Administración tributaria, sin más que aportar ante unos lo previamente sustraído a la consideración de otros”. Tras afirmar que el tiempo adecuado para presentar pruebas o sugerir exámenes de documentos, contabilidades o registros, es el procedimiento inspector “porque más tarde no ha lugar a la dialéctica necesaria que permita su exacta valoración”, dice: “Admitir este tipo de pruebas permitiría al obligado tributario disponer a su arbitrio sobre el contenido de cada procedimiento, sustrayendo al de inspección ciertas comprobaciones para atribuirlos al órgano revisor”, lo que le hace concluir que, salvo circunstancias especiales, “las pruebas relevantes, a juicio del reclamante para la adecuada regularización de la situación tributaria, han de aportarse ante el competente órgano de gestión”.

He optado por transcribir literalmente algunas de las aseveraciones más contundentes de la resolución, porque a la vez que **resultan inusuales por su crudeza**, parecen desconocer la **dialéctica del procedimiento de inspección** que a menudo deviene un tanto áspera, así como **las normas del ordenamiento jurídico vigente tuteladoras de los derechos de los ciudadanos** y, por tanto, de los contribuyentes.

Digo que **resultan inusuales por su crudeza**, v.gr. cuando dice “permitir que el interesado manipule a su arbitrio las competencias...”; permitir “al obligado tributario disponer a su arbitrio sobre el contenido de cada procedimiento”; sustraer del procedimiento de inspección “ciertas comprobaciones para atribuirlos al órgano revisor”; o, cuando cuestiona “si es conforme a Derecho admitir tales pruebas en instancias posteriores por parte de órganos de revisión a los que no compete la práctica de comprobaciones inspectoras”.

Mas, al margen del aspecto formal que, ciertamente sorprende y llama la atención por su innecesaria agresividad, impropia de un Tribunal aunque sea administrativo, lo más relevante es que con tales aseveraciones se sitúa en un mundo onírico que dista de ser el real ya que, con alguna frecuencia **se producen en el procedimiento de inspección posicionamientos enfrentados** debido al mantenimiento de criterios dispares sobre unos mismos hechos, sobre su calificación y su subsunción en presupuestos normativos sea configuradores de tributos o de otras obligaciones tributarias incluidas las accesorias, al igual que en lo concerniente a la potestad sancionadora.

3.1.3. Tensión dialéctica

Esto a que acabo de referirme junto con una pretendida superioridad de los actuarios bastante generalizada, se pone de manifiesto con frecuencia en los primeros atisbos de enfrentamiento⁵, al confundir conceptos elementales en el ejercicio de las potestades, **toda vez que el ciudadano y por ente el contribuyente no se halla sometido a la Administración ni a sus representantes**, sino única y exclusivamente a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico al igual que los poderes públicos⁶, precisando además el

⁵ Para una ampliación de esta cuestión, puede verse mi obra: *Derechos y deberes en el procedimiento de inspección*, cit. págs. 176 y ss, entre otras.

⁶ Artículo 9.1 CE.

artículo 103.I de la misma que la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa “*con sometimiento pleno a la ley y al Derecho*”. Dicha tensión y las actitudes de pretendido dominio que con frecuencia la acompañan dificultan seriamente lo que debiera ser normal desarrollo del procedimiento de inspección de suerte que no es mera anécdota ni tan siquiera excepción, sino bastante usual, que el interesado pretenda aportar documentos, incluidos, incluso, los libros de contabilidad a modo de medios probatorios y que el actuario muestre indiferencia al respecto de manera que si llegan a aportarse no los consulte siquiera porque sus afanes y objetivos van por otras sendas concebidas *a priori*. Los ejemplos que podrían aportarse distan de ser escasos al igual que otros en los que las actuaciones inspectoras se orientan por una senda determinada ante la creencia de ser la adecuada para alcanzar la finalidad pretendida de conseguir una cuota diferencial positiva mediante propuesta de regularización de la situación tributaria del inspeccionado, siendo que en los supuestos en los que al término de las actuaciones percibe la posibilidad de que su propósito no cristalice en realidad, procura que se reflejen en el acta y en el informe ampliatorio de la misma cuestiones en absoluto planteadas y menos puestas en entredicho o debatidas en el transcurso de las actuaciones procedimentales.

3.1.3.1. Un ejemplo concreto

Para refrendarlo, he aquí un caso captado y extraído de la realidad que lo atestigua, ceñido a un supuesto en que la tensión dialéctica se hallaba centrada en los requisitos que debían concurrir para que una compañía mercantil, dedicada a arrendamiento de inmuebles, pudiera acogerse a la exención por reinversión prevista en el artículo 15.8 de la Ley 68/1978 del Impuesto sobre Sociedades, dada la redacción contenida en el artículo 147.I.D) del Reglamento del Impuesto emanado en 1982. Según el actuario la exención por reinversión no alcanza a las sociedades con dicho objeto social por expresa exclusión del citado artículo 147.I.D) del Reglamento al establecer que los bienes objeto de reinversión “*no se hallen cedidos a terceros para su uso con o sin contraprestación*”. Según la sociedad inspeccionada dicha exención es completamente legal tratándose de bienes afectos a la actividad empresarial, dado el indicado objeto social de arrendamiento de inmuebles ya que ninguna exclusión se infiere del artículo 15.8 de la Ley 68/1978, por lo que la que efectúa al artículo 147.I.D) del Reglamento va más allá de lo que debe con clara conculcación del principio de jerarquía normativa. Esta doctrina se halla, además, refrendada por reiterada y consolidada jurisprudencia (como no podía ser de otra manera) y avalada por prestigiosa y muy mayoritaria doctrina. No obstante, el actuario se mantuvo firme en su criterio, bien que ante el cúmulo de argumentos y la aportación de numerosa jurisprudencia se sacó de la manga dos nuevos supuestos motivos en el último momento, dando un brusco giro al redactar el acta y el informe ampliatorio, sin que en el transcurso de las actuaciones hubiera siquiera hecho mínima mención. El primero consistente en invocar además de la improcedencia de la exención en razón del artículo 147.I.D) del Reglamento, la exigencia de **relación directa** entre los bienes adquiridos en dos años consecutivos y las ventas efectuadas en el segundo de dichos años, relación directa que claramente se producía pero de la que no se hizo mención alguna en las diligencias extendidas ni en las conversaciones habidas. El segundo atinente a aspectos puramente formales ceñidos a la **contabilización de las inversiones realizadas**, sin que tampoco se hubiera efectuado la más mínima referencia con anterioridad y, obviamente, sin incurrir en vulneración alguna al respecto.

Ante supuestos como éste, que se reiteran con alguna frecuencia, quiebra la tesis del Tribunal consistente en que *“las pruebas relevantes a juicio del reclamante, para la adecuada regularización de la situación tributaria, han de aportarse ante el competente órgano de gestión”*, a la vez que quiebran, también, las elucubraciones consistentes en indicar que no aducirlas entonces y hacerlo ante el Tribunal permitiría al contribuyente *“disponer a su arbitrio sobre el contenido de cada procedimiento, sustrayendo al de inspección ciertas comprobaciones para atribuirlos al órgano revisor”*. Precisamente es todo lo contrario, ya que en estos casos nada se dice al respecto en el transcurso de procedimiento, dejándolo todo, a modo de sorpresivo apuntillamiento, para el acta y el informe que ha de acompañarla. Es así, pues, que se pretende desconocer interesadamente la dialéctica del procedimiento de inspección.

3.1.3.2. Referencia a la estimación indirecta

Otra cosa bien distinta es que en aplicación del método de estimación indirecta regulado en el artículo 158 de la LGT, se establezca en su apartado 3, que:

“Los datos, documentos o pruebas relacionados con las circunstancias que motivaron la aplicación del método de estimación indirecta únicamente podrán ser tenidos en cuenta en la regularización o en la resolución de los recursos o reclamaciones que se interpongan contra la misma en los siguientes casos:

- a) Cuando se aporten con anterioridad a la propuesta de regularización. En este caso, el período transcurrido desde la apreciación de dichas circunstancias hasta la aportación de los datos, documentos o pruebas no se incluirán en el cómputo del plazo a que se refiere el artículo 150 de esta ley.
- b) Cuando el obligado tributario demuestre que los datos, documentos o pruebas presentadas con posterioridad a la propuesta de regularización fueron de imposible aportación en el procedimiento. En este caso se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se apreciaron las mencionadas circunstancias”.

Se aprecia claramente que esta norma pretende evitar conductas perturbadoras en la aplicación del método de estimación indirecta, probablemente extraídas de la realidad, consistentes en aportar documentos y pruebas justificativas de la improcedencia aplicativa de este método subsidiario *a posteriori* de la suscripción del acta. Ciertamente resulta explicable y hasta razonable para evitar, entre otras cosas, inútiles pérdidas de tiempo, que disponiendo de antecedentes esclarecedores, éstos, no se aporten o exhiban oportunamente. Un proceder tan atípico merece alguna réplica legal. Ahora bien, no obstante su razonabilidad y como tengo escrito en otro lugar⁷, queda por ver el alcance susceptible de atribuir a esta norma por la jurisprudencia, toda vez que si en vía administrativa cabe entender que tendrá generalizada aplicación, en vía jurisdiccional actúa de contrapeso el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, con lo que podría entenderse que la norma no parece avenirse a la proclama constitucional del artículo 24.2, ya que veda *“utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa”*, lo cual no solo puede dificultar su aplicación sino incluso hacerla inviable.

⁷ Derechos y deberes en el procedimiento de inspección tributaria, cit. pág. 318.

3.1.3.3. Apostillas varias

Respecto a la afirmación de que las transcritas aseveraciones de la resolución objeto de análisis **parecen desconocer las normas del ordenamiento jurídico vigente tuteladoras de los derechos de los ciudadanos**, he de indicar de entrada que las mismas se sitúan años luz del Estado social y democrático de Derecho a la vez que recuerdan *glorias de otrora*, ínsitas en el absolutismo político de siglos pasados afortunadamente superados. Vedar, como postula, que puedan admitirse pruebas, a las que hace referencia, en “*instancias posteriores*” y llegar a preguntarse si su admisión es conforme a Derecho es tanto como retrotraer las cosas al medioevo a la vez que aferrarse e ignorar que estamos en el siglo XXI. Ciertamente que para la Administración Pública “*l’ancien régime*” era muchísimo más cómodo, con sus tremendas prerrogativas y avasalladoras exorbitancias ante unos súbditos tan sumisos como indefensos frente al despótico Poder. Pero el tránsito de la Administración absolutista a la Administración Pública como irreversible conquista de la Revolución Francesa con triunfo de la filosofía postulante de que la soberanía política emerge del pueblo, cambió las cosas, si se quiere con cierta lentitud evolutiva ya que la inercia operó a modo de invisible freno, pero pasando, en definitiva, de una Administración dominada por el monarca y su entorno a otra al servicio de los ciudadanos. Si bien se mira lo que sugiere la resolución de referencia es que se elimine a efectos del contribuyente el apartado I del artículo 106 de la LGT ceñido a medios y valoración de la prueba, que remite al Código Civil y a la Ley de Enjuiciamiento Civil, así como que se elimine, a iguales efectos, el artículo 24.2 de la Constitución, es decir que el contribuyente pierda su condición de ciudadano y retorne a las cavernas de la opresión para que así la Administración tributaria recupere la posición de *dómine* libre de obstáculos *entorpecedores*.

De esta guisa podría moverse a sus anchas sin más objetivo que el recaudatorio acompañado de las ancestrales actitudes de dominio y de superioridad que tan arraigadas están todavía ahora en algunos operadores revestidos de la función inspectora. Se acaba de describir mediante un ejemplo, que no es excepción, en el que el actuuario obsesionado con la aplicación del artículo 147.1.D) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982, prescinde olímpicamente del artículo 15.8 de la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades, con cruda y censurable pretensión de inversión del principio de jerarquía normativa, desarrollándose todas las actuaciones del procedimiento inspector con ese único y exclusivo fin. Mas, a última hora llegado el momento de redactar el acta y el informe pertinente, decide, dado el cúmulo de argumentos aducidos por el contribuyente, incluir otros dos motivos que en absoluto habían sido considerados ni expuestos, para así en un intento desesperado de *salvar los muebles*, valga la licencia, tratar de desorientar y confundir a los Tribunales de Justicia. Así las cosas, si prosperase la tesis defendida en la resolución de referencia, el contribuyente quedaría totalmente indefenso al no tener oportunidad de aportar las pertinentes pruebas durante el procedimiento a la vez que se le cierran todas las vías para hacerlo posteriormente.

Por el contrario y también conforme ha quedado constancia, parece razonable que, en el estricto ámbito aplicativo del subsidiario método de estimación indirecta, se ponga límites a la orgía de aportar anárquicamente cuando se quiera pudiendo hacerlo antes, los datos,

documentos o pruebas relacionados con las circunstancias que motivaron la aplicación de dicho método.

Volviendo al hilo conductor del discurso, resulta difícil entender como es posible que puedan dictarse resoluciones como la que aquí se está analizando, tratando, además, de acotar el significado del artículo 3.k) de la derogada LDGC, literalmente recogido en el artículo 34.1.l) de la vigente LGT, en la que, por si acaso y frente al criterio de la citada resolución, refrenda en el párrafo f) del mismo artículo 34.1, el párrafo l), al establecer el derecho de los obligados tributarios *“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”*. En idéntica orientación ha de entenderse la norma insita en el artículo 3 de la LGT referida a los *“principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario”*, en la parte de la misma ceñida a que esa aplicación *“asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios”*.

Es de recordar al respecto que ya la S.T.S. de 7-5-1993 explicaba en relación con la Jurisdicción Contencioso-Administrativa que *“es revisora en tanto en cuanto requiere la existencia previa de un acto administrativo, pero sin que ello signifique que sea impertinente la prueba, ni que sea inadmisibile aducir en vía contenciosa todo fundamento que no hay sido previamente expuesto a la Administración”*, añadiendo poco después, que *“no está vedado a las partes invocar nuevos motivos o alegaciones, o matizar o modular los actos explícitos o implícitos (...) pues el carácter revisor de la Jurisdicción exige simplemente la existencia previa de un dato administrativo y no impide, por tanto, que la demanda y la apelación se apoye en argumentos no alegados (...) siempre que la pretensión final básica, por más que se module, no se altere en su última esencia y tenga por objeto el acto impugnado y los elementos determinantes de su eficacia”*.

3.2. *Prius* indispensable para poder alegar lo que convenga al derecho del inspeccionado

Procede, ahora, una vez efectuada referencia a la pretensión administrativa de ceñir la aportación por el interesado de antecedentes a efectos de prueba únicamente dentro del procedimiento de inspección pero no en vía revisora salvo excepciones, entrar en la cuestión nuclear objeto de este trabajo, consistente en analizar el contenido de las actuaciones inspectoras y su predesenlace a efectos de dotar a la audiencia previa de la debida significación y utilidad, a tenor del alcance que le atribuye la proclama constitucional del transcrito artículo 105.c), claramente alejada de un mero e inútil formalismo.

Siendo esto así ya que no parece pueda ser de otra manera en términos de racionalidad y de razonabilidad jurídica, el trámite de audiencia no debiera limitarse a poner de manifiesto la documentación obrante en el expediente sin más, ya que puede ocurrir que no se deduzca nada en concreto del mismo, por lo que habrá de poderse conocer, al menos, un esbozo de las consecuencias jurídicas que según el actuario resulten de dicho expediente, sin que esto suponga incluir la propuesta de liquidación que aparecerá en el acta debidamente cuantificada a tenor de las referidas consecuencias jurídicas.

Mas, una cosa es lo que debiera ser y otra distinta la realidad práctica, según pone de manifiesto la experiencia.

Así, en el ejemplo aportado para ilustrar el hecho de que en el procedimiento de inspección la dialéctica que con frecuencia impera no es la que se infiere de la resolución comentada del TEAC de 30-9-2005, sino otra acentuadamente distinta, por cierto bastante menos armoniosa, en la que afloran prejuicios distorsionadores generados por afanes recaudatorios, por recelos y por desconfianza, se aprecia claramente que la apertura del trámite de audiencia previa sin indicar la valoración jurídica que, según el actuario, se infiere de las actuaciones y de la documentación obrante en el expediente hubiese sido un tanto inútil toda vez que la fundamentación del rechazo de la pretensión inspectora de excluir de la exención por reinversión en base al artículo 147.I.D) del Reglamento del Impuesto de 1982 ya constaba de forma reiterada en las diligencias extendidas, al igual que los argumentos jurídicos de dicho rechazo. Pero no aparecía en el expediente, tal como ha sido dicho, referencia alguna ni siquiera mera insinuación de que, además, basaba su criterio en que no existía relación directa entre los bienes adquiridos en dos años consecutivos y las ventas efectuadas en el segundo de dichos años, y en que se apreciaban defectos formales ceñidos a la contabilización de las inversiones realizadas, por lo que la audiencia previa a la resolución constituía un inútil formalismo al no poder hacer pleno uso del derecho de defensa al desconocer el interesado parte de los hechos y de los fundamentos en que el actuario cimenta su criterio y su decisión, que reservaba para el acta y para el informe ampliatorio.

Junto a este ejemplo podrían aportarse otros muchos, hasta el extremo de dar la impresión de que puede apreciarse algún intento de chanza en esos compartimentos que parecen orientados a dificultar el derecho de defensa, máxime si se considera que la incorporación al ordenamiento de dicha audiencia a través de la citada Ley 1/1998, llevó aparejada poco después mediante la pertinente modificación del RGIT de 1986 la eliminación de puesta de manifiesto del expediente en la Oficina Técnica de Inspección durante 15 días en el supuesto de actas de disconformidad que establecía el artículo 56.I de dicho Reglamento⁸ y, poco después⁹ se incorporó en el artículo 33 ter, apartado segundo, el texto siguiente: *“En todo caso, y con carácter previo a la formalización de las actas, se dará audiencia al interesado para que pueda alegar lo que convenga a su derecho en relación con la propuesta que se vaya a formular”*. En la LGT vigente se mantiene dicha eliminación ya que nada se dice en cuanto a puesta de manifiesto del expediente después de suscribir el acta de disconformidad a efectos de preparación y presentación de alegaciones ante el órgano competente para dictar el acto administrativo de liquidación, sin perjuicio de que puedan aportarse pero, repito, sin previa puesta de manifiesto después de la firma del acta.

3.2.1. Ilustración práctica

Con todo no me resisto a traer a colación aquí un caso real, paradigma del aludido intento de cilindrina o algo similar. Se trata de unas actuaciones inspectoras de carácter parcial previstas en el artículo 148 de la LGT al objeto de proceder a la comprobación del beneficio generado por la enajenación, mediante transmisión onerosa, en el año 2002 de ele-

⁸ Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre. Eliminó del artículo 56.I el sintagma “previa puesta de manifiesto del expediente”.

⁹ Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero.

mentos patrimoniales de una sociedad mercantil, así como la deducción aplicada sobre la cuota resultante por reinversión de las rentas positivas obtenidas en dicha enajenación conforme a lo establecido en el artículo 36 ter, de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, deducción que a juicio de la sociedad interesada era completamente legal ya que la reinversión se efectuó en elementos patrimoniales de los establecidos en el mismo artículo citado y la renta procedía de los elementos patrimoniales enumeradas en el apartado 2 del propio artículo.

Pues bien, en la personación inicial y en la que siguió unos días después se recogió en sendas diligencias la documentación aportada atinente a la titularidad social y la de sus representantes legales, la venta de elementos patrimoniales en el año 2002, y la justificación de las operaciones de determinación e inversión del beneficio obtenido que recogen las diligencias extendidas, sin que conste criterio ni posicionamiento alguno de la Administración. En sucesivas diligencias se siguieron reflejando exclusivamente los documentos que se iban aportando, previa solicitud, tales como escritura de compra en 1978 del inmueble enajenado en el año 2002, contratos de arrendamiento del mismo, certificaciones de dos SIMCAV relativas a la fecha de adquisición de acciones en que se reinvertió el beneficio extraordinario obtenido en la venta del inmueble, y porcentaje que las acciones representaban en el capital de dichas sociedades, órdenes de compra, cuadro explicativo de la reinversión efectuada, certificación de la entidad titular de las SIMCAV con especificación del precio de las acciones adquiridas por la Sociedad y escrito con desglose de la partida de inmovilizaciones financieras que consta en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2002. Nada se dice en las diligencias extendidas del criterio que la Administración se ha formado ni de los propósitos que tiene al respecto, sino que, simplemente, a modo de síntesis se recoge, en lo que estaba previsto que fuera la última diligencia de fecha 30-3-2006, los hechos puestos de manifiesto a tenor de la documentación aportada, a lo que se añadió como inciso final o de cierre lo siguiente:

“Con la presente diligencia se dan por concluidas las actuaciones de comprobación e investigación, procediendo a la puesta de manifiesto del expediente, y de conformidad con lo establecido en el artículo 156 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su desarrollo en el artículo 33 ter del Reglamento General de la Inspección de los Tributos aprobado por Real Decreto 939/1986 de 25 de abril, se da obligado (sic) tributario trámite de audiencia para que en el plazo de diez días hábiles pueda alegar lo que convenga en su derecho así como presentar los documentos y justificantes que estime pertinentes en relación con la propuesta de regularización de su situación tributaria que en su caso proceda.

Se fija la fecha de 20 de abril de 2006 para la firma de las actas correspondientes”.

A tenor del texto transcrito que sirve de notificación a efectos del trámite de audiencia previa, y al margen de la contradicción temporal que supone el que se diga que la LGT de 2003 se halle desarrollada por el artículo 33 del RGIT de 1986 sin más explicación ni aclaración, resulta que se dan por concluidas las actuaciones inspectoras y se pone de manifiesto el expediente “para que pueda alegar lo que convenga en su derecho así como presentar los documentos y justificantes que estime pertinentes en relación con la propuesta de

regularización que proceda", siendo de observar que esto es lo que dice la Administración, pero no lo que dispone la Ley que no es otra cosa que *"con carácter previo a la firma del acta (sea de conformidad o de disconformidad) se concederá trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho"*, lo cual, por poca que sea la perspicacia, es bien distinto.

Y si se coloca en primer plano el artículo 33 ter del RGIT que se invoca en la diligencia como desarrollo del artículo citado del Reglamento, aunque no es así ya que la LGT es de 2003 y el artículo citado es del año 2000 si bien es aplicable al no haber sido derogado ni ser contrario o divergente con la Ley, se confirma la referida disparidad, pues lo que dice el artículo reglamentario transcrito *supra* es que *"se dará audiencia al interesado para que pueda alegar lo que convenga a su derecho en relación con la propuesta que se vaya a formular"*, y, esto, *"previo a la formalización de las actas"*, sintagma, éste, de significado análogo al de *"previo a la firma del acta"* que aparece en la Ley, con lo que el texto reglamentario está diciendo que el interesado puede alegar lo que considere procedente acerca de la propuesta que se vaya a formular. Pero claro está, para que el interesado pueda alegar lo que estime conveniente es de todo punto necesario e indispensable que tenga acceso a la propuesta de referencia, sin cuya premisa, a modo de requisito, es prácticamente inviable el ejercicio del derecho. De ahí que el texto reglamentario se refiera a *"la propuesta que se vaya a formular"* a la que si bien cabe atribuirle alguna ambigüedad, sin embargo no dice a la propuesta que se formulará después de efectuado y cumplido dicho trámite, por lo que ha de entenderse que se trata de una propuesta que ha de darse a conocer al contribuyente precisamente en el trámite de audiencia. De no ser así, no tendría sentido por falta de contenido acerca de lo que cabría alegar si se conociese. De ahí que la LGT haya optado por una redacción superadora de posibles ambigüedades, más concreta, cual la del apartado 1 de los artículos 156 y 157, que eliminan cualquier duda si se interpretan correctamente.

Con el texto que aparece en la diligencia surge con irreprimible fuerza la pregunta: ¿Qué se puede alegar y cómo, si el expediente se halla exclusivamente formado por la documentación aportada y las diligencias suscritas sin posicionamiento alguno de la Administración, ya que la diligencia final se limita a contener un resumen de los hechos sin calificación ni propuesta atinente a los mismos?. ¿Qué documentos pueden ser traídos a colación a efectos de defensa, si no se sabe qué es lo que ha de defenderse?. ¿Qué razón de ser tiene, qué utilidad y qué función cumple el trámite de audiencia previa con puesta de manifiesto del expediente, en los términos transcritos en que lo plantea la Administración?. La respuesta sólo puede ser: NINGUNA.

Sin embargo ha sido recordado al principio que la Constitución proclama el derecho de audiencia, cuando proceda, antes de producirse los actos administrativos; que la Ley de RJAPAC lo desarrolla; y, que a partir de 1998 ha sido incorporado al ordenamiento tributario dicho derecho siempre con carácter previo a la propuesta de resolución. Y esto es por algo, por entender que cumple una finalidad cautelar garante del derecho de los ciudadanos a ser oídos antes de producirse los actos administrativos una vez terminados los expedientes respectivos y así deber ser en un Estado social y democrático de Derecho. Mas, esto sólo tiene viabilidad si el ciudadano sabe y conoce los rasgos básicos del desen-

lace. Sin este *prius* todo queda en mero, inútil y perturbador formalismo, que es exactamente lo que se infiere del emplazamiento transcrito en el ejemplo aportado.

3.2.2. Diferenciación entre procedimientos administrativos y procedimiento de inspección tributaria

Mas, si en vez de asirse a una supuesta literalidad, bien que aquí ni siquiera esto, conducente al absurdo en cuanto que ceñido al procedimiento de inspección, se atendiese al mandato específico para las actas de conformidad y de disconformidad, se llegaría fácilmente a la conclusión de que ha de distinguirse, en la propia esfera de los tributos, entre los procedimientos administrativos de gestión que culminan con una propuesta de resolución seguida del pertinente acto administrativo al modo de los procedimientos administrativos en general, y el procedimiento de inspección que presenta caracteres singulares puesto que ha de terminar siempre con acta, conforme predica el apartado 2 del salmo 143 de la LGT.

Dado que como ya ha sido recordado, el apartado 1 de los artículos 156 y 157, referidos respectivamente a actas de conformidad y de disconformidad, ordena que con carácter previo a la firma del acta “se concederá trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho”, es obvio que se ha de estar y de atender este mandato consistente en lo que claramente dice, sin que permita extrapolación alguna para reconducirlo a propuesta de resolución al modo que se predica para los procedimientos administrativos en general e incluso para los procedimientos de gestión tributaria que concluyen con propuestas de resolución previas a producirse los actos administrativos, lo cual no acontece en el procedimiento de inspección que culmina siempre en acta, sea de conformidad, de disconformidad, con acuerdo, o declarando correcta la situación tributaria. En algunas de estas actas, concretamente las denominadas de *conformidad* y de *disconformidad*, la Ley ordena trámite de audiencia “con carácter previo a la firma del acta” por lo que dicho trámite no es equiparable al que ha de producirse antes de la propuesta de resolución de los demás procedimientos administrativos ya que en éstos inmediatamente después se dicta el acto administrativo que se considera procedente, mientras que en el procedimiento de inspección las actas son los documentos extendidos por la inspección para recoger el resultado de las actuaciones inspectoras y la pertinente propuesta de regularización, pero que, especialmente en lo que concierne a actas de disconformidad, el procedimiento ha de proseguir en los términos que establece el artículo 157 de la LGT.

Es así que el procedimiento de inspección presenta características propias y singulares que inciden en el contenido de audiencia previa, que no se efectúa antes de la propuesta de resolución a la que sigue el acto administrativo, sino antes de suscribir acta de conformidad o de disconformidad, siendo que en ambos casos y singularmente en el segundo continúa el procedimiento hasta que finalmente se produce el acto administrativo. En otras palabras, en su respectivo contexto no es equiparable el sintagma: *propuesta de resolución*, con el de *carácter previo a la firma del acta*. En el citado en primer lugar constituye el final del procedimiento en el que sólo queda pendiente su solemnización mediante acto administrativo, mientras que, en el otro, el procedimiento continúa. Pretender identificarlo es claramente errar ya que no hay asimilación posible por más que la Administración no sólo

lo pretenda sino que lo aplique, como lo pone en evidencia el requerimiento postrero ínsito en la diligencia que se suponía última en el procedimiento de inspección aportado a modo de ejemplo aunque luego, como se verá, se extendieron varias más.

La audiencia con carácter previo a la firma del acta sólo tiene razón de ser si se considera e interpreta en el sentido de que existe una propuesta de acta a la que se puede dar vista junto con el expediente de que trae causa, al objeto de que el interesado pueda alegar lo que considere conveniente. Una vez completado el trámite se podrá fijar fecha para su firma (pero no antes) bien que en los términos de la propuesta o en los que resulten procedentes, oído el interesado. Pero, para esto, debe existir previamente una propuesta de acta expresiva de la valoración jurídica que merezca al actuario el conjunto de actuaciones llevadas a cabo durante el procedimiento, es decir, calificación de los hechos y consecuencias tributarias, aun cuando la propuesta de regularización de la situación tributaria contenida en la propuesta de acta no vaya acompañada de la propuesta de liquidación, que es cosa distinta.

De no ser así, la audiencia previa a la firma del acta sin propuesta de regularización cual lo entiende y lo practica la Administración es pura inutilidad, pérdida de tiempo e incluso virtual intento de tomadura o de extirpación de capilaridad craneana.

Cuanto acabo de afirmar lo pone claramente en evidencia el ejemplo aportado cuya exposición ha quedado interrumpida al transcribir el apartado final de lo que parecía ser la última diligencia y que ahora ha de proseguir; no sin antes indicar que resulta inexplicable que en dicho apartado final se invoque como fundamento legal del trámite de audiencia el artículo 156 de la LGT ceñido a actas de conformidad, siendo que el representante de la Sociedad inspeccionada no consta que efectuase previamente manifestación alguna al respecto ni tampoco que fuere preguntado, por lo que se trata de una decisión unilateral del actuario, un tanto misteriosa y desde luego, carente de justificación.

Como consecuencia de la comunicación de puesta de manifiesto, la Sociedad dirigió escrito a la Secretaría Administrativa de Inspección en el que decía:

“Que haciendo uso del derecho del trámite de audiencia el representante autorizado de la Sociedad se personó y consultó el expediente administrativo en las oficinas de la Inspección, aclarando que no solicitó copia alguna del mismo o parte de él, ya que su contenido lo constituye el conjunto de documentos aportados por el representante de la Sociedad durante las actuaciones llevadas a cabo, haciéndolo constar así según aparece en la diligencia extendida.

Ante esta manifestación, el actuario de forma verbal y sin que se reflejase en la diligencia, dejó entrever de alguna manera que la Inspección pretendía realizar la regularización tributaria en base al criterio contenido en la consulta vinculante V0523-2005, de 30 de marzo, de la Dirección General de Tributos, con lo que esta Sociedad intuye que para la Administración la reinversión efectuada en participaciones de dos SIMCAV queda extramuros de la deducción por reinversión del artículo 36 de la Ley 43/1995 aplicada en la correspondiente liquidación del Impuesto sobre Sociedades,

esto es, que no es aplicable. Pero dejando escrito a la vez **que sólo es intuición, por lo que la inseguridad jurídica es evidente.**

Frente a este criterio, sólo verbalmente esbozado, se alzaba el hecho del que se dejó constancia de que existen contestaciones a consultas formuladas a la Dirección General de Tributos que mantienen que la reinversión con derecho a la deducción tributaria se considera realizada si se adquieren participaciones en SIMCAV, en concreto la consulta a la DGT nº. 2237/2001, de 17 de diciembre, por lo que la reinversión efectuada en el año 2002 se halla bajo el amparo del principio de seguridad jurídica y del de confianza legítima incorporado al ordenamiento jurídico español. Y por si no fuera suficiente (que debiera serlo), la DGT confirmó dicho criterio a esta Sociedad en contestación a la consulta 1840/2004 que fue formulada en razón al propósito de trasladar la reinversión efectuada en 2002 a otras SIMCAV.

Posteriormente, el 20 de abril, el representante de la Sociedad en cumplimiento de lo ordenado en la diligencia anterior; según ha quedado transcrito, se presentó en las oficinas de la inspección para proceder a la firma del acta, sin que se llevase a efecto toda vez que, según se informó verbalmente pero sin que se recogiera en la diligencia que se extendió, se aceptaba como correcta la deducción tributaria consecuencia de la reinversión del beneficio obtenido en 2002 por la enajenación inmobiliaria, pero que debían dilucidarse unos pequeños flecos totalmente insignificantes en cuanto a cuantía que es lo único que se recogió en la diligencia extendida. Se emplazó al representante para nuevas actuaciones y, finalmente, se fijó la fecha del 1 de junio para firmar el acta que se limitó a excluir de la reinversión una cantidad insignificante debido a un error de cálculo en la contabilización de dicha reinversión. Por tanto la fecha establecida en principio para dicha firma, fue fijada en falso e indebidamente.

Este ejemplo ratifica plenamente la diferencia de significado y alcance de la locución “antes de redactar la propuesta de resolución” referida a la audiencia previa en los procedimientos administrativos, de la que aparece en los artículos 156 y 157 de la LGT “con carácter previo a la firma del acta”, ya que en el emplazamiento efectuado en diligencia a efectos de audiencia previa se fijó el 20 de abril para la firma del acta lo cual no pudo producirse por forzado cambio de criterio aunque nada se explica en la nueva diligencia que se extendió el 1 de junio. Y también lo ratifica el hecho de que se invocase, tal como ha sido dicho antes, el artículo 156, ceñido a actas de conformidad, siendo que de haber prosperado la pretendida tesis de la Administración, el acta hubiese sido, obviamente, de disconformidad.

3.2.3. Ausencia de doctrina judicial

Un recorrido por la doctrina judicial da poco de sí al respecto en razón a que se trata de una innovación legislativa reciente en el tiempo, concretamente, del año 1998.

Con todo, si se ha dicho, siguiendo la STC 187/1999 de 25 de octubre, que el trámite de audiencia es un trámite formal y que “los trámites formales no deben ser exigencias cuyo incumplimiento presente siempre el mismo valor obstativo que operaría con independencia, en principio, de cual sea el grado de inobservancia del requisito, su trascendencia práctica o las cir-

cunstancias concurrentes en el caso”¹⁰, precisando que “el hecho de que se dictase la liquidación una vez presentado el escrito de alegaciones, pero antes de concluir el plazo establecido al efecto, tampoco puede acarrear las consecuencias anulatorias que aquí se pretenden”.

3.2.4. Doctrina administrativa

En términos similares dentro del ámbito administrativo, la resolución del TEAC de 26 de abril de 2001, al entender que el hecho de que no se diera audiencia a la interesada no determina la nulidad de pleno derecho del acuerdo, pues no se prescindió del procedimiento sino sólo de ese trámite de lo que resultaría su anulabilidad en el supuesto que diera lugar a indefensión.

En cuanto a la ausencia de la información precisa en el expediente para hacer uso del derecho de defensa en los casos de dicha audiencia (que es distinto de los efectos de la falta de emplazamiento), cabe invocar la resolución del TEAC, de 29-10-2005, que resuelve un caso en que se aduce por el reclamante que se le privó de su derecho a formular alegaciones antes de firmar el acta y de dictar la propuesta inspectora, ya que cuando se le puso de manifiesto el expediente, éste adolecía de deficiencias. El Tribunal explica que en la diligencia extendida, el representante de la contribuyente manifiesta *“que se le informó de los posibles resultados de la comprobación cifrándose de modo aproximado”*, por lo que considera el Tribunal *“que el trámite fue cumplido y el contribuyente informado antes de redactar la propuesta como dispone el artículo 22.1 de la Ley 1/1998”*, así como que *“la disensión del interesado respeto a la forma en que debía haberse plasmado no constituye en el presente caso deficiencia que motive su anulación, pues tuvo acceso al expediente en el cual se sustentaba la propuesta que se iba a realizar y de la que se informó al representante, consistente sustancialmente en el incremento de las ventas declaradas y que se fundamentaba de modo esencial precisamente en la documentación aportada por la empresa, que en todo momento estuvo a su disposición con carácter previo a la redacción de las actas y con posterioridad a ello en el expediente que de nuevo sería puesto de manifiesto con carácter previo al acuerdo de liquidación aquí impugnado”*.

Tres observaciones han de hacerse aquí atinentes a esta resolución. La primera acerca del déficit de información en el expediente; la segunda sobre el ámbito que contemplaba el artículo 22.1 de la Ley 1/1998; y la tercera respecto a la posterior puesta de manifiesto una vez firmada el acta.

En lo que concierne a la primera ceñida a déficit informativo del expediente, el Tribunal lo rechaza toda vez que el reclamante dejó constancia en la diligencia extendida al efecto *“que se le informó de los posibles resultados de la comprobación cifrándose de modo aproximado”*. Pues bien, según entiendo y a tenor de lo dicho y razonado *supra*, es precisamente aquí donde se produce la distonia, la desconexión o la ruptura entre la finalidad de la audiencia previa consistente en posibilitar la defensa del interesado antes de la firma del acta (que es distinto según ha sido razonado del sintagma *“antes de redactar la propuesta de resolución”*), ya que la información facilitada en el supuesto que contempla la resolución

¹⁰ Sentencia TSJ de Castilla y León (Valladolid) de 24-10-2003.

del TEAC de 29-10-2005 consistente en *“los posibles resultados de la comprobación”* es algo inconcreto pues, lo procedente es tener acceso a la propuesta de regularización de la situación tributaria, es decir, a la valoración jurídica atribuida por el actuario a los hechos consignados en el acta, ya que sólo así tiene viabilidad el ejercicio del derecho de defensa. Ciertamente que en el supuesto de esta resolución el Tribunal sólo pudo referirse por razones de temporalidad al artículo 22.1 de la Ley 1/1998, puesto que la nueva LGT y con ella los artículos 156 y 157 no era aplicable, si bien cuando se dictó la resolución (29-10-2005) ya llevaba más de un año de vigencia por lo que hubiese podido ser invocada a efectos hermenéuticos. Con todo, es de observar que en dicha diligencia se dejó constancia por el actuario de que al interesado *“se le informó de los posibles resultados de la comprobación”*, lo que refrenda cuando ha sido dicho antes respecto de que sin dar a conocer la valoración jurídica que efectúa la inspección del resultado de las actuaciones, que esto es la propuesta de regularización, la audiencia previa queda vacía de contenido, por lo que aún cuando la Administración pretenda mantener inhiesta la bandera de que este trámite es previo a la propuesta de regularización, sin embargo, se ve impelida por imperio de la propia realidad a admitir y reconocer que, de alguna manera, ha de trasladar al contribuyente afectado dicha propuesta para que, éste, pueda hacer uso de su derecho.

La segunda observación atiende al ámbito que contemplaba el artículo 22.1 recién citado. Sabido es la relevancia que la sistemática legislativa tiene en el ordenamiento jurídico en cuanto concierne al instituto de la interpretación, siendo de observar al respecto que el artículo citado forma parte del Capítulo IV de la Ley 1/1998 dedicado a *derechos y garantías en los procedimientos tributarios*, sin que en este capítulo quede incluido el procedimiento de inspección al que dicha Ley le dedica el Capítulo V intitulado: *Derechos y garantías en el procedimiento de inspección*, y, en éste, no aparece norma alguna ceñida a previa audiencia antes de la firma del acta, con lo que cualquier interpretación mínimamente aseada (quiero decir fundada) perimetraría el artículo 22.1 en los procedimientos de gestión conforme se indica en el mismo, quedando extramuros el procedimiento de inspección.

La tercera y última observación se ciñe a la manifestación contenida en la resolución consistente en que el expediente estuvo a disposición del interesado no sólo con carácter previo a la redacción de las actas, sino con posterioridad a ello *“que de nuevo sería puesto de manifiesto con carácter previo al acuerdo de liquidación aquí impugnado”*. Sin perjuicio de que temporalmente fuere así por imperativo del artículo 56.1 del RGIT, su invocación en este caso no deja de ser un brindis al sol, ya que la reclamación se ciñó, en cuanto a esta cuestión, a haberse producido indefensión *“por privarle a la interesada de su derecho a formalizar alegaciones antes de dictar la propuesta inspectora”*, con lo que las demás referencias no sólo están fuera de lugar sino que confunden y desorientan. Es de recordar que posteriormente se modificó el RGIT para adecuarlo en lo menester a lo dispuesto en la Ley 1/1998, eliminándose del artículo 56 la referencia a la puesta de manifiesto una vez suscrita el acta de disconformidad, manteniéndose el derecho a presentar alegaciones¹¹. Esto pone en evidencia que el propio legislador reglamentario incurrió en confusión al enten-

¹¹ Real Decreto 1930/1998, cit. y Real Decreto 136/2000, cit.

der que el artículo 22.I de la Ley 1/1998 alcanzaba también el procedimiento de inspección, error corregido en la vigente LGT al establecer que la audiencia previa al procedimiento de inspección, en cuanto a las actas de conformidad y de disconformidad, se concederá al interesado *“con carácter previo a la firma del acta”*, aunque al parecer esto no acaba de ser entendido por la Administración, toda vez que en la diligencia de cierre transcrita correspondiente al ejemplo aportado, al igual que en los demás casos, se da trámite de audiencia al interesado para que pueda alegar lo que convenga en su derecho *“en relación con la propuesta de regularización de su situación tributaria que en su caso proceda”*, o con otras frases de parecido significado.

Recientemente, la resolución del TEAC de 18-5-2006 va todavía más lejos al entender que no es preceptiva la concesión del trámite de audiencia cuando el contenido de la regularización es el resultado de las magnitudes derivadas de la documentación aportada (¿...?).

3.2.5. Reiteración de contrastes en la regulación de derechos y deberes

Se infiere del análisis efectuado hasta aquí y de los ejemplos aducidos, la distinción entre *audiencia previa antes de la propuesta de resolución*, y, *con carácter previo a la firma del acta*, que resulta hermenéuticamente fecunda. Uno y otro sintagma se corresponden y se adecúan, respectivamente, a los procedimientos administrativos (incluidos los de gestión tributaria) el primero, y, al procedimiento de inspección el segundo. Tan es así, que el desenlace interpretativo lejos de violentar lo más mínimo los términos utilizados en las normas que los regulan, encaja perfectamente con los mismos y resuelve los problemas que plantea la inmersión en los procedimientos administrativos del procedimiento de inspección en lo concerniente al trámite de audiencia previa.

A este desenlace se llega sin el más mínimo sobresalto jurídico y sin forzar en absoluto las reglas hermenéuticas. Antes al contrario, las pautas seguidas y los razonamientos efectuados se enmarcan e integran perfectamente con el magistral texto del artículo 3.I del Código Civil: *“Las normas se interpretarán según el sentido propio de las palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas atendiendo fundamentalmente el espíritu y finalidad de aquéllas”*.

En efecto, empezando por colocar el sentido propio de las palabras, o si se prefiere, el elemento literal o gramatical, resulta que dista de significar lo mismo la frase *antes de la propuesta de resolución* aplicada a los procedimientos administrativos, y la atinente *con carácter previo a la firma del acta* referida y ceñida exclusivamente al procedimiento de inspección. Esto es así por la elemental razón de que los procedimientos administrativos terminan con el acto administrativo que se dicte en base a la propuesta de resolución formulada, mientras que el procedimiento de inspección no termina con la firma del acta, máxime si es de disconformidad, sino que prosigue con la preparación y aportación de alegaciones una vez firmada dicha acta y efectuadas, en su caso, las actuaciones que ordene el órgano competente para dictar el acto administrativo. Con razón y fundamento, el legislador lo ha diferenciado con frases adecuadas a cada caso y de distinto alcance para que una y otra puedan cumplir idéntica finalidad, de suerte que así resultan apropiadas y acordes con su respectivo entorno.

Si del sentido propio de las palabras en relación con el contexto se transita al análisis del elemento teleológico, se obtiene plena confirmación de lo apuntado hasta aquí, ya que la finalidad de la norma es la de dar oportunidad al interesado para que conozca y examine el expediente antes de dictar la propuesta de resolución al objeto de que pueda manifestar lo que considere conveniente a su derecho, que es a la vez lo que informa el espíritu de la norma. Obviamente, para el ejercicio de este derecho se requiere conocer y saber en que va a consistir la propuesta de resolución a tenor del contenido del expediente. Y esto si bien se enmarca plenamente en los procedimientos administrativos incluidos los de gestión tributaria, no encaja en absoluto en el procedimiento de inspección tributaria en el que no hay propuesta de resolución propiamente dicha, ya que la propuesta de regularización no es equiparable a aquélla, conforme ha sido dicho y razonado, por cuanto su inclusión en el acta de disconformidad no va seguida sin más, del acto administrativo de liquidación, toda vez que dista aún bastante trecho para que el mismo se produzca. De ahí que no deba confundirse la *propuesta de resolución* en los procedimientos administrativos con la *propuesta de regularización* en el procedimiento de inspección tributaria, que, además, corresponden a momentos rituarios claramente diferenciados: la primera, al término del procedimiento; la segunda, durante el procedimiento y bastante antes de su ultimación.

Por ello, reitero, el legislador utiliza frases distintas en uno y otro caso, a efectos de habilitar la audiencia previa, entendiendo que en el procedimiento inspector el momento procesal adecuado para la misma y para que el interesado ejerza el derecho de ser oído es el que precede a la firma del acta que no es lo mismo ni ha de confundirse con el que precede a la propuesta de regularización toda vez que ésta ha de existir antes de la firma del acta a la que se incorpora. De no ser así el interesado carecería de la información mínima necesaria para ejercer su derecho, a diferencia de lo que acontece en los expedientes administrativos incluidos los de gestión tributaria. Si se pretende que el trámite de audiencia no quede en un burdo y estéril simulacro formalista que se concede a sabiendas de su inutilidad, es decir, si ha de cumplir la función que proclama la Constitución desarrollada en las normas emanadas al efecto, es indispensable que el inspeccionado sea conocedor del contenido de la propuesta de regularización antes de firmar el acta, con independencia de la propuesta de liquidación, que es cosa distinta. De ahí que se lo más parecido a un contrasentido, entre otras cosas, solemnizar formalmente mediante escrito dicho trámite antes de la propuesta de regularización al modo que lo viene haciendo la Administración tributaria sin recato alguno ya que con esto lo único que se consigue es fomentar burocracia de la mala que, a lo sumo, tiene como único objetivo hacer perder el tiempo.

Esta especie de terquedad en hacer las cosas mal cuando tal fácil sería hacerlas bien llama un mucho la atención, máxime cuando no hacen falta grandes luces para discernirlo y entenderlo, pues basta leer e interpretar las normas, labor que en este caso viene facilitada por la propia LGT al disponer que el indicado trámite se lleve a cabo antes de la propuesta de resolución en los procedimientos administrativos, y, con carácter previo a la firma del acta (va de suyo que conlleva el conocimiento de la propuesta de regularización) en el procedimiento de inspección.

Se trata de un fenómeno ciertamente curioso (para calificarlo de alguna manera) que sólo se produce cuando afecta a los derechos del contribuyente en sus relaciones con la

Administración tributaria, pero no a la inversa, ya que los derechos de ésta se hallan minuciosamente regulados e incluso reiterados conforme he dicho y escrito en diversas ocasiones y últimamente he recordado¹². Esta discriminación, que ha merecido reproches de autorizada doctrina, no lleva visos de ser superada no obstante las homilías pretendidamente armonizadoras repletas de buenas intenciones y saludables propósitos cuales las de los preámbulos de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y de la Ley General Tributaria de 2003, “*ávidas de profundizar en la idea de equilibrio de las situaciones jurídicas de la Administración tributaria y de los contribuyentes*”, así como de “*reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica*”. Mas, al fin y a la postre son poco más que cantos de sirena o, ni siquiera esto.

4. Conclusión

El desbroce jurídico del derecho del contribuyente al trámite de audiencia con carácter previo a la firma del acta, ha requerido dedicar alguna atención a determinadas cuestiones colaterales que inciden en el tema objeto de estudio, así como traer a colación experiencias extraídas del banco de pruebas de la realidad expresivas de lo que realmente acontece en la esfera aplicativa que distan de constituir mera excepción, para de esta manera compaginar óptimamente las especulaciones, los razonamientos y las deducciones a tenor de las normas legales aplicables, con los ejemplos aportados para alcanzar su recíproca complementación orientada a discernir y acotar el tema que haga posible llegar a conclusiones debidamente fundadas.

Entre las cuestiones colaterales analizadas destaca la atinente a la pretendida inviabilidad de poder aportar medios de prueba a los organismos revisores, salvo excepciones, posicionamiento que ha sido rebatido no sólo en base al mismo ordenamiento jurídico que predica lo contrario, sino a tenor de la propia realidad con ejemplos ilustrativos que lo ratifican plenamente, siempre, claro está, que se contemple desde la luminaria constitucional del derecho a la tutela efectiva.

En cuanto al tema central, ceñido al derecho de previa audiencia del contribuyente antes de redactar la propuesta de resolución de los procedimientos administrativos, ha sido necesario dedicar específica atención a la diferenciación ínsita en el ordenamiento entre las expresiones: *antes de la propuesta de resolución* referida a los procedimientos administrativos en general incluidos los de gestión tributaria, y, *previo a la firma del acta* ceñido al procedimiento de inspección tributaria. Esta diferenciación normativa y su pertinente interpretación ha permitido dotar de sentido el trámite de audiencia previo a la firma del acta, trámite en el que, obviamente, ha de poderse conocer la propuesta de regularización del actuario (que no ha de confundirse ni mezclarse con la propuesta de liquidación que es cosa distinta y no precisa ser conocida en este trámite), sin cuyo requisito el derecho al trámite de audiencia antes de la firma del acta es pura entelequia o si se prefiere, un sinsentido, puesto que el derecho no se puede ejercer por desconocerse en que consiste la pretensión inspectora, conforme ha quedado ilustrado con ejemplos extraídos de la mismísima realidad que, lejos de ser excepción, se repiten con relativa frecuencia.

¹² Derechos y deberes en el procedimiento de inspección tributaria, cit. pág. 21 y ss.

Por tanto y en definitiva, si la Administración tributaria no enmienda su proceder en el ámbito concreto del derecho al trámite de audiencia previa a la firma del acta, incorporando al expediente la propuesta de regularización de la situación tributaria del interesado, tal como se deduce de las normas aplicables y de su interpretación, dicho derecho no podrá ejercerse limitándose al triste rol de mero formalismo carente en absoluto de efectividad y dotado de estéril y nula utilidad, o sea, dotado de nada, que es la antítesis de la proclama constitucional consistente en que la Administración Pública actúa de acuerdo con el principio de eficacia, entre otros¹³.

13 Artículo 103.1.