

TRIBUTACIÓN	LA PARTICIPACIÓN DEL CONTRIBUYENTE EN LA APLICACIÓN DEL TRIBUTO: EL CARÁCTER CONTRADICTORIO DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS EN LA NUEVA LGT	Núm. 68/2004
--------------------	--	-------------------------



IÑAKI BILBAO ESTRADA

Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Cardenal Herrera-CEU

Este trabajo ha sido seleccionado y ha obtenido el **Accésit Especial Premio Estudios Financieros 2004** en la Modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don José Luis PÉREZ DE AYALA Y LÓPEZ DE AYALA, don Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, don Pedro Manuel HERRERA MOLINA, doña Clara JIMÉNEZ JIMÉNEZ, don Diego MARÍN-BARNUEVO FABO y don José Antonio RODRÍGUEZ ONDARZA.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato del autor.

Extracto:

LA promulgación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ha supuesto la culminación de una etapa tendente a la modernización de la Administración tributaria y a la búsqueda del equilibrio entre las prerrogativas administrativas y las garantías del contribuyente y en las que se ha potenciado considerablemente la participación de este último. Esta potenciación de la intervención del contribuyente se enmarca en un cuadro de medidas dirigidas a la reducción de la conflictividad que asola a la materia tributaria. Dentro de las diversas modalidades de participación ciudadana, nos hemos centrado en el carácter contradictorio de los procedimientos tributarios y, fundamentalmente, en el derecho de alegaciones y el trámite de audiencia, prescindiendo de otras clases como podrían ser las técnicas convencionales. Así, se ha procedido a su traslación generalizada al ámbito tributario frente a supuestos concretos de diferentes procedimientos tributarios. De esta forma, se ha procedido a analizar la generalización del principio de contradicción en los procedimientos en la nueva LGT frente a los concretos supuestos regulados en diversas normas como la antigua LGT, la Ley del IVA, etc., hasta que se produjo la generalización la LDGC. En el presente trabajo, se sostiene la conveniencia de esta incorporación definitiva como vehículo de legitimidad de la actuación administrativa al ser considerado un principio incuestionable en todo procedimiento jurídico. Al mismo tiempo, se enlaza con el derecho a la tutela judicial, diferenciando ambas instituciones y señalando las diversas consecuencias de su vulneración por las diferentes finalidades que cumplen. Por último, se defiende la idoneidad del carácter contradictorio de los procedimientos tributarios como instrumento de mejora en la aplicación del tributo así como su especial condición de presupuesto y garantía que debe acompañar a la introducción de las técnicas convencionales en nuestra disciplina.

Sumario:

- I. Consideraciones iniciales.
- II. La participación del ciudadano en los procedimientos frente a la Administración pública y su proceso de modernización: especial referencia a la materia tributaria.
- III. El principio de contradicción y su traslación a los procedimientos tributarios.
- IV. Antecedentes históricos.
- V. El carácter contradictorio de los procedimientos tributarios en la nueva LGT.
- VI. El principio de contradicción y el derecho a la tutela judicial efectiva.
- VII. Consecuencias de la vulneración del principio de contradicción.
- VIII. El principio de contradicción como instrumento de mejora en la aplicación de los tributos.
- IX. El carácter contradictorio de los procedimientos tributarios como presupuesto y garantía de la celebración de técnicas convencionales.
- X. Consideraciones finales.

I. CONSIDERACIONES INICIALES

En los últimos años estamos contemplando una transformación del Derecho público como consecuencia tanto de la multiplicación de sus ámbitos de actuación como de la fragmentación de los centros de decisión político-administrativa. Concretamente, nos enfrentamos a un proceso de modernización en el que el resultado de la actuación de la Administración pública parece primar sobre su procedimiento, con una considerable redimensión del valor jurídico de las garantías formales. Así, la concepción autoritaria está dando paso a una visión de los entes públicos como prestadores de servicios en la que prima la transparencia y la eficacia. Asistimos a una inversión del predominio de la actuación unilateral a favor de nuevas fórmulas participativas dirigidas a solventar los nuevos problemas que plantea la práctica diaria. Fundamentalmente, la instauración de esta corriente de pensamiento puede localizarse en materia de técnicas de gestión administrativa, donde se aprecia un fomento de la intervención directa de los ciudadanos. Este fenómeno –denominado «Administración participada»– está experimentando una evolución en la que el diálogo y el concierto adquieren cada vez mayor importancia. Frente a la imposición de la voluntad administrativa, el legislador ha optado por introducir institutos de claro contenido participativo en el ámbito del Derecho público con el fin de modularla. De esta forma, se trata de eliminar o, al menos, reducir la rígida separación que siempre ha existido entre el titular del poder público y los destinatarios de las normas a través de nuevas fórmulas de cooperación.

Esencialmente, el auge de la participación responde a la crisis de legitimidad que sufre en estos momentos la actividad administrativa, como consecuencia de la falta de eficacia y de la conflictividad que la rodea. Asimismo, cabe resaltar que la crisis que afecta al Derecho público y, concretamente, la incapacidad del principio de legalidad para erigirse como garantía suficiente de los intereses de los ciudadanos ha favorecido su desarrollo. A estas causas hay que añadir el colapso de la jurisdicción contencioso-administrativa, factor que no ha coadyuvado en la resolución de los problemas que se plantean. Ante este panorama, se han introducido institutos con función preventiva y dirigidos a proporcionar otros mecanismos, distintos a la vía jurisdiccional, para la resolución de conflictos entre Administración y administrados.

Empero, queremos subrayar que la participación ciudadana no constituye la panacea a todos los problemas que presenta el Derecho público y, en especial, el administrativo o el tributario. Por el contrario, su resolución pasa, entre otras alternativas, por el empleo de una exquisita técnica jurídica que limite los ámbitos de decisión en manos de la Administración, así como por una ampliación y mejora de los derechos de información y asistencia. No obstante, las deficiencias del actual

régimen jurídico de estos últimos junto a la acusada indeterminación normativa reinante en nuestro ordenamiento colocan al ente público en una posición de superioridad con respecto al interesado, dado que corresponde al primero realizar su concreción. Ante la aparente imposibilidad de invertir esta tendencia, la intervención directa del segundo sí que podría constituir un instrumento para el restablecimiento del equilibrio en la citada relación. En concreto, la participación en el procedimiento administrativo puede contribuir a la limitación de esta discrecionalidad, siempre y cuando la Administración quede obligada a motivar sus actuaciones. Por estas razones, adquirirá gran importancia la «calidad» de la citada participación en función de su eficacia y funcionalidad.

Llegados a este punto, es necesario distinguir, dentro del fenómeno participativo, entre el carácter contradictorio de los procedimientos administrativos y la inserción de técnicas convencionales en los mismos. Ambos institutos refuerzan la incorporación del ciudadano al proceso de toma de decisiones públicas, con el fin de potenciar su aceptación y cumplimiento voluntario. No obstante, mientras que el carácter contradictorio de todo procedimiento jurídico ha sido y es asumido como una condición de legalidad y de garantía de todos los intereses involucrados, las técnicas convencionales han generado mayores reticencias en el Derecho público, generando diversas trayectorias. Por una parte, hemos asistido a la aceptación aporoblemática de la traslación del principio de contradicción por su consideración como máxima incuestionable en cualquier procedimiento jurídico. Por otra parte, la posibilidad de celebrar acuerdos ha generado y genera, todavía hoy, polémicas y reticencias de diversa índole según la materia afectada: administrativa, penal o tributaria. Especialmente, se han destacado los riesgos que la introducción de las técnicas convencionales implica y que podemos encuadrar dentro de la calificada doctrinalmente como «huida del Derecho público». Por esta razón, vamos a limitar nuestro estudio al principio de contradicción y los diferentes institutos que conlleva –derecho de alegaciones, trámite de audiencia, etc.–, pero intentando ir más allá para relacionar el citado principio con las técnicas convencionales.

II. LA PARTICIPACIÓN DEL CIUDADANO EN LOS PROCEDIMIENTOS FRENTE A LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA Y SU PROCESO DE MODERNIZACIÓN: ESPECIAL REFERENCIA A LA MATERIA TRIBUTARIA

La modernización de la función administrativa ha pasado y pasa necesariamente por un replanteamiento de la relación entre Administración y ciudadano, aumentando de forma considerable el protagonismo de este último. Concretamente, la participación ciudadana en la función administrativa ha sido uno de los instrumentos arbitrados con vistas a equiparar, en la medida de lo posible, las posiciones de ambas partes y a recuperar la pérdida de confianza en la Administración. A este fin, se ha involucrado al administrado en la toma de decisiones en aras de superar la tradicional unilateralidad de la actuación administrativa e incrementar tanto su eficacia como las garantías para el ciudadano ¹. Este cambio de orientación conlleva forzosamente la previsión normativa y la asunción

¹ ZEGHIB, H.: «Principe du contradictoire et procédure administrative non contentieuse», *Revue de Droit Public* núm. 2, 1998, pág. 485.

por parte de la Administración de una serie de deberes y obligaciones para la consecución de estos fines. En definitiva y frente al recurso a la función jurisdiccional como principal medio de fiscalización de la actuación administrativa², se pretende atribuir al ciudadano un papel activo y destacado en su control interno³. En esta línea, la doctrina ha impulsado la introducción y consolidación de la participación ciudadana en las diferentes esferas de la actuación administrativa, si bien más tímida y lentamente en la tributaria. A mayor abundamiento, su previsión en nuestro texto constitucional legitima en mayor medida la aparición de institutos que comulguen con esta ideología participativa.

Sin embargo, debemos señalar que no toda intervención del administrado en el procedimiento es susceptible de ser reconducida al concepto de participación. Concretamente, debemos descartar los deberes de colaboración impuestos al ciudadano por el ordenamiento en auxilio del adecuado cumplimiento de la función administrativa⁴. Esta exclusión tiene también su reflejo en el Derecho positivo, dado que el legislador configura la colaboración como un deber⁵ frente a la condición de derecho de la participación⁶. En este sentido, el primero no constituye más que una concepción pasiva de la segunda, dado que la sumisión implica únicamente sujeción. De este modo, los citados deberes cumplen una función instrumental respecto a la actividad administrativa en la que el ciudadano es considerado por el ordenamiento como aquel sujeto que mejor puede proporcionar datos útiles para dictar la oportuna resolución⁷. Esta concepción se ha mantenido especialmente vigente en materia tributaria hasta la promulgación de la LDGC, asimilándose a una especie de apéndice del deber de declarar⁸.

Estos factores han conducido a la doctrina a sugerir la superación de la unilateralidad de la actuación administrativa mediante la efectiva introducción de la participación del ciudadano en el procedimiento. Si bien esta intervención se proclama respecto al resultado de su actuación, cabe indicar que, en mayor medida, debe requerirse en el *iter* formativo de la decisión administrativa. Concretamente, se han señalado dos medios para su superación, en los cuales la participación del administrado asume un papel central. Por una parte, su introducción en la actividad que precede y condiciona la resolución, hasta el punto de vincular y supeditar el ejercicio de tal poder y, por otra parte, la sustitución de la elección imperativa mediante la terminación convencional en aquellos supuestos en que sea posible. La instauración de estos institutos implica una radical transformación

² LOUIT, C.: «Les relations entre l'administration fiscale et le contribuable. Tentatives de réconciliation d'un couple désuni» en la obra colectiva *Mélanges offerts au professeur Karper*, Presses universitaires Aix-Marseille, Aix-en-Provence, 1979, pág. 191.

³ CHEVALLIER, J.: «La participation dans l'Administration française: discours et pratique (I)», *Bulletin de l'IIAP* núm. 37, 1976, pág. 111.

⁴ NAVARRO EGEA, M.: «El derecho a presentar alegaciones y el trámite de audiencia en la gestión de los tributos», *REDF* núm. 108, 2000, pág. 555.

⁵ *Vid.* el artículo 39 de la LRJAP-PAC relativo a la colaboración de los ciudadanos.

⁶ GONZÁLEZ PÉREZ, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Civitas, Madrid, 1999, Vol. I, págs. 1.126 y ss.

⁷ JUAN LOZANO A.M.: *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993, cit., págs. 184 y ss.

⁸ SALVINI L.: *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, Cedam, Padua, 1990, pág. 22.

del cometido del ciudadano en sus relaciones con la Administración mediante la atribución de un protagonismo activo y relevante dentro de su procedimiento. Esta concepción tiende a la consecución de la *par conditio* entre ambas partes, favoreciendo a su vez la imparcialidad y corrección de la actividad administrativa⁹. Estos planteamientos han calado fundamentalmente en el Derecho administrativo, tal y como puede inferirse de las diversas normas reguladoras de nuestro procedimiento común¹⁰. Asimismo, creemos que dicha filosofía es perfectamente trasladable a la materia tributaria, apostando por una relación basada en el diálogo y prescindiendo de la contraposición irreconciliable de intereses¹¹.

La anhelada voluntad del legislador de configurar el procedimiento como un instrumento que garantice por igual el interés general y el interés individual ha conducido a su apertura al ciudadano¹². La consecución de un justo procedimiento se ha intentado arbitrar mediante la instauración del principio *audi alteram partem*¹³ o de contradicción, con el fin de potenciar tanto su dimensión garantista como su dimensión colaboradora respecto a la función administrativa¹⁴. Nos encontramos ante una tentativa por dejar atrás la tradicional contraposición Estado-sociedad y resaltar el valor democrático de dicha participación¹⁵, mediante una recíproca influencia de las posturas sostenidas por las partes tendentes a la mejor satisfacción del interés público. De esta forma, la progresiva importancia que ha ido adquiriendo el procedimiento como sede natural para la confrontación y selección de intereses ha elevado la participación a cuestión central de su configuración¹⁶. En esta evolución ha asumido especial relevancia la intervención del administrado, superando la visión exclusivamente garantista para valorarla como el instrumento que mejor coadyuva a la justa determinación de los intereses públicos¹⁷. Abundando en esta idea, se ha considerado no sólo como condición de legitimidad del procedimiento sino también de legalidad¹⁸.

⁹ GRASSI S. y COSIMO DE BRACO, S.: *La trasparenza amministrativa nel procedimento di accertamento tributario. I rapporti tra Fisco e contribuente*, Cedam, Padua, 1999, pág. 16.

¹⁰ La introducción del derecho de alegaciones y del trámite de audiencia data de la Ley de Azcárate de 1889, confirmada tanto en la posterior Ley del Procedimiento Administrativo de 1958 como en la actual LRJAP-PAC. Posteriormente, esta última introdujo en su artículo 88 la terminación convencional.

¹¹ En este sentido, MEHL ha señalado cómo el diálogo con el contribuyente favorece y coadyuva a una mayor aceptación racional del deber del contribuir, con independencia de que nunca llegue a suscitar entusiasmo («Le principe du consentement à l'impôt et autres prélèvements obligatoires. Mythe et réalité», *Revue Française de Finances Publiques* núm. 51, 1995, pág. 72).

¹² Tradicionalmente, el distanciamiento mantenido con el ciudadano a fin de reducir los contactos con el mismo se justificaba bajo un pretendido riesgo de pérdida de independencia, dada la consideración de la Administración como única garante del interés público (CHEVALLIER J.: «La participation dans l'Administration...», cit., págs. 101 y 102).

¹³ BRAIBANT señala la adopción de este brocárdico latino por la doctrina inglesa para hacer referencia a la necesidad de dar audiencia al interesado («Droits vis-à-vis de l'administration» en la obra colectiva *Human Rights and the European Community Methods of Protection*, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 1990, pág. 437).

¹⁴ SERRANO GUIRADO E.: «El trámite de audiencia en el procedimiento administrativo», *RAP* núm. 4, 1951, págs. 137 y ss.

¹⁵ CHEVALLIER J.: «La participation dans l'Administration...», cit., pág. 88.

¹⁶ DE PALMA DEL TESO Á.: *Los acuerdos procedimentales en el Derecho administrativo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, pág. 35.

¹⁷ TORNOS MAS J.: Prólogo a la obra de DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos procedimentales...*, cit., pág. 18.

¹⁸ NAVARRO EGEA M.: «El derecho a presentar...», cit., pág. 558. *Vid.* la STS de 17 de octubre de 1989 (ref. Aranzadi 7192).

Esta nueva concepción produce un significativo desplazamiento de la resolución como centro de interés de la actuación administrativa para asistir al encumbramiento del procedimiento como medio de composición de intereses e *iter* formativo de la decisión ¹⁹. Éste pasa a ser entendido como un momento de síntesis entre el principio autoritario y el principio democrático en virtud de la participación del administrado ²⁰, a la vez que da paso a una visión de la Administración de autoritaria a prestadora de servicios. En épocas anteriores, el carácter unilateral del procedimiento dificultaba extremadamente la nítida separación entre la fase de instrucción y la de toma de decisión, dada la relación de interdependencia lógica y funcional entre ambas ²¹. En cambio, la participación procedimental facilita sensiblemente esta tarea mediante la instauración de un trámite de audiencia con carácter inmediatamente anterior a la emisión de la propuesta de resolución. Esta construcción recrudence la tensión entre procedimiento y resultado y, en concreto, entre las dos exigencias históricas relativas a la función de garantía del primero y a la eficacia de la actuación administrativa, respectivamente ²².

Llegados a este punto, entendemos que la estructura más apropiada del procedimiento con vistas a la mejor satisfacción del interés público es aquella que presupone su configuración como contraposición de partes ²³. Dicha confrontación conlleva su enriquecimiento como consecuencia de la puesta de manifiesto de los intereses de los administrados y del consiguiente deber de toma en consideración y, eventual, selección de los mismos. La traslación del principio de contradicción potencia, a su vez, los valores de transparencia, imparcialidad y objetividad de la actuación administrativa ²⁴. Frente a su inicial y exclusiva extensión a los sancionadores ²⁵, juzgamos necesaria la ampliación de su ámbito de actuación a la totalidad de procedimientos administrativos con el fin de permitir la ponderación de los diferentes intereses de las partes ²⁶. En suma, la intervención conjunta de Administración y ciudadano constituye una garantía de la corrección de la actividad instructora, permitiendo la convergencia de la tutela del interés individual con el colectivo ²⁷.

¹⁹ CASTIELLO ha señalado que «el baricentro de la atención legislativa se ha desplazado del momento final de la decisión a aquel intermedio de la determinación del interés público en el contexto de la compleja apreciación de la generalidad de los intereses involucrados en el procedimiento» («Gli accordi integrativi e sostitutivi di provvedimenti amministrativi», *Dir. Proc. Amm.*, 1993, pág. 167).

²⁰ FERREIRO LAPATZA ha señalado que «el pacto y la participación en todas las parcelas de la vida en común es la vía más efectiva para la devolución de poder a los ciudadanos, para la desconcentración del poder y su disolución en la sociedad» («Soluciones convencionales a los conflictos en el ámbito tributario», Jornada sobre Técnicas convencionales en los procedimientos tributarios, celebrada en la sede de la Escuela de la Hacienda Pública en Barcelona el 16 de mayo de 2002).

²¹ DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos procedimentales...*, cit., pág. 34.

²² COGNETTI, S.: «Quantità» e «qualità» della partecipazione: tutela procedimentale e legittimazione processuale, Giuffrè Editore, Milán, 2000, págs. 72 y 73. El citado autor aboga por la eliminación de aquellas garantías formales que no suponen una aportación constructiva de naturaleza jurídica sustancial y que, por tanto, no influyen decisivamente sobre el resultado de la acción administrativa.

²³ ANDREANI, A.: «Funzione amministrativa, procedimento partecipazione nella L. 241/1990», *Dir. proc. amm.* 1992, pág. 684. En materia tributaria, *vid.* CONSOLAZIO, M.L.: «Principio del contraddittorio e L.N. 241/1990: prospettive di diritto tributario» en la obra colectiva *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Il Fisco, Milán, 1996, pág. 347.

²⁴ La doctrina tributaria ha destacado especialmente la condición del principio de contradicción para dar cumplimiento a los mismos. *Vid.* por todos BATISTONI FERRARA, F.: «Contraddittorio anticipato e tutela giurisdizionale» en la obra colectiva *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Il Fisco, Milán, 1996, pág. 192, también en *Il Fisco* núm. 32, 1994, págs. 7.509 y ss.

²⁵ *Vid.* las SSTC 18/1981, de 8 de junio, 246/1991, de 19 de diciembre y 50/1995, de 23 de febrero.

²⁶ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. II, pág. 454.

²⁷ LOZANO SERRANO, C.: «La actividad Inspectoral y los principios constitucionales», *Impuestos* núm. 9, 1990, pág. 225.

La aplicación del principio de contradicción al procedimiento ha sido generalmente estudiada desde la óptica de la participación en la función administrativa, sin perjuicio de que determinados sectores doctrinales hayan rechazado rotundamente dicha identificación. Tradicionalmente, la intervención del administrado en el procedimiento no ha sido concebida como un fenómeno unitario, otorgándole caracteres diferenciados en virtud del fundamento de la misma²⁸. En este sentido, la doctrina ha señalado diversas modalidades de participación procedimental, distinguiendo entre participación-colaboración y participación-contradictorio²⁹. El primer tipo se caracterizaría por cumplir una función cooperadora y estaría encaminado a la mejor definición del interés público primario³⁰. En cambio, el segundo se erigiría en instrumento de garantía a favor del administrado y de control de la Administración³¹ a través de la articulación del derecho de alegaciones y del trámite de audiencia. En resumen, deberíamos distinguir entre una participación preordenada a la tutela de los intereses involucrados –en clave contradictoria– y otra –en clave colaboradora³²– dirigida a proporcionar a la Administración el mayor número de elementos que coadyuven a una mejor resolución.

Frente a la contraposición y presunción de incompatibilidad de ambos tipos, postulamos su integración en busca del enriquecimiento de la actuación administrativa³³. En esta línea, el objetivo prioritario del legislador debería ser la mejora funcional de la Administración pública, con independencia de los específicos fines del instrumento arbitrado. De esta forma, también podemos afirmar que quien defiende sus intereses en el procedimiento está colaborando a una mejor formación de la decisión correspondiente³⁴. Por consiguiente, la aportación derivada de la citada participación debería valorarse exclusivamente en virtud del resultado final, prescindiendo de la función parcial que cumple. Abundando en esta idea, el carácter contradictorio del procedimiento supondría dar cabida tanto a los derechos de los particulares como a la introducción de los distintos intereses y, por último, a la eficacia en la realización del interés público³⁵. Si bien esta estructura conllevaría la confrontación de la Administración con el ciudadano, esta visión debe superarse y sustituirse por una

²⁸ SÁNCHEZ MORÓN destaca dos formas de concebir la Administración. La primera postula la apertura del procedimiento desde el punto de vista de la eficacia de la acción administrativa, instrumentando la participación como colaboración. En cambio, la segunda concibe la participación en el procedimiento como control de la Administración mediante el establecimiento de una serie de garantías importadas del proceso judicial y que van más allá de la mera colaboración (*La participación del ciudadano en la Administración Pública*, CEC, Madrid, 1980, págs. 174 a 176).

²⁹ Fundamentalmente, en el estudio de la participación cabe destacar a la doctrina italiana. *Vid.* entre otros ANDREANI, A.: «Funzione amministrativa...», cit., págs. 655 y ss.; CASTIELLO, F.: «Gli accordi integrativi...», cit., págs. 124 y ss.; COGNETTI, S.: «Quantità» e «qualità»..., cit., pág. 3; SALA, G.: «Accordi sul contenuto discrezionale...», cit., págs. 206 y ss.; VILLATA, R.: «Riflessioni in tema...», cit., págs. 171 y ss. En la doctrina española, *vid.* SÁNCHEZ MORÓN, M.: *La participación del ciudadano...*, cit., págs. 166 y ss.

³⁰ COGNETTI, S.: «Quantità» e «qualità»..., cit., págs. 124 a 126; SÁNCHEZ MORÓN, M.: *La participación del ciudadano...*, cit., págs. 174 y 175.

³¹ ZEGHBIB, H.: «Principe du contradictoire...», cit., pág. 470.

³² ANDREANI, A.: «Funzione amministrativa...», cit., pág. 661.

³³ *Vid.* las brillantes reflexiones de COGNETTI que enfatiza la contribución de la participación en la acción administrativa en términos de utilidad y enriquecimiento, aspecto que constituye un valor jurídico esencial de la misma, con independencia de la función garantista o colaboradora («Quantità» e «qualità»..., cit., pág. 127).

³⁴ VILLATA, R.: «Riflessioni in tema...», cit., págs. 181 y 182.

³⁵ MALARET I GARCÍA, E.: «Los principios del procedimiento administrativo y el responsable del procedimiento» en la obra colectiva *Administración Pública y procedimiento administrativo. Comentarios a la Ley 30/1992*, Bosch, Barcelona, 1994, pág. 314.

concepción integradora³⁶. Este intento supone entender la participación del administrado como una actividad que va más allá de la intervención en clave defensiva para incorporar elementos que coadyuven a una mejor definición del interés público. En definitiva, nos encontramos ante una construcción similar a la del proceso, cuyo fin no es la superación de la tutela judicial sino simplemente el enriquecimiento y mejora de la actuación administrativa mediante la introducción de los diversos intereses en juego.

En la línea de este planteamiento, la doctrina ha destacado la preferencia por el procedimiento participado frente al desarrollado unilateralmente por la Administración. De este modo, ha subrayado como la participación siempre produce un enriquecimiento de la actuación administrativa, tanto desde la perspectiva del ciudadano como desde la del interés público, al favorecer la correcta aplicación del ordenamiento³⁷. Empero, para no quedar en meras declaraciones programáticas todos estos fines quedan ineludiblemente subordinados al reconocimiento de determinados efectos jurídicos a dicha participación. En particular, la virtualidad del derecho a participar se supedita a la obligación administrativa de tomar en consideración los argumentos y datos proporcionados por el ciudadano, so pena de sanción que afecte a la legitimidad del acto³⁸.

Por último y pese a la distinción que, doctrinalmente, se ha realizado entre Administración participada y convencional o concertada, queremos destacar la dependencia de determinadas técnicas convencionales con el principio de contradicción a la hora de configurar su procedimiento. Como ya desarrollaremos, consideramos que el trámite audiencia debe constituir la fase en que se concluyan las negociaciones entre las partes, para garantizar la transparencia y la tutela del interés público tanto en el caso de conclusión del acuerdo como en el caso de su fallida celebración. A mayor abundamiento, la citada vinculación entre procedimiento y técnicas convencionales se pone especialmente de manifiesto en aquellos acuerdos procedimentales que tienen carácter preparatorio respecto a la posterior resolución administrativa³⁹.

Estas reflexiones genéricas son perfectamente trasladables a la materia tributaria, en la que asistimos a un creciente interés por el estudio de sus diferentes procedimientos. Concretamente, CORTÉS DOMÍNGUEZ ha destacado el paso de un «Derecho del hecho imponible a ser un Derecho de la liquidación del tributo», en el que «ahora los intentos se encaminan cada vez con mayor intensidad a desentrañar el valor que la actuación de la Administración tiene para la vida del tributo y en consecuencia vivimos unos momentos de potenciación de la liquidación del tributo»⁴⁰. Asistimos a la creciente importancia del procedimiento y el consecuente establecimiento de mecanismos participativos en su seno⁴¹, en combinación con otras garantías que operan con posterioridad a la ema-

³⁶ LOZANO SERRANO, C.: «La actividad Inspectoral...», cit., pág. 231.

³⁷ COGNETTI, S.: «Quantità» e «qualità»..., cit., pág. 125.

³⁸ GRASSI, S. y COSIMO DE BRACO, S.: *La trasparenza amministrativa...*, cit., págs. 117 y 118; SALVINI, L.: *La partecipazione del privato...*, cit., págs. 70, 158 y ss.

³⁹ DE PALMA DEL TESO, Á.: *Los acuerdos procedimentales...*, cit., pág. 38.

⁴⁰ CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y DELGADO MARTÍN, J.M.: *Ordenamiento tributario...*, cit., pág. 264.

⁴¹ *Vid.* la audiencia previa en las liquidaciones provisionales de oficio así como el trámite de audiencia en las actas de disconformidad, el derecho de alegaciones, el trámite de audiencia, los acuerdos previos de valoración, etc. Esta voluntad legislativa se confirmaba en la Exposición de motivos de la LDGC en la que expresamente se señalaba que el primer

nación del acto administrativo. Frente a una configuración garantista del procedimiento respecto a los intereses de la Hacienda Pública, podemos comprobar la instauración de diversos institutos que suponen un notable incremento de la intervención del contribuyente dirigida a manifestar sus intereses e, indirectamente, a conseguir una tutela de los mismos⁴². Sin embargo, conviene recordar que este tipo de cooperación en el *iter* procedimental no obsta para que la resolución administrativa continúe revistiendo naturaleza unilateral.

Por estas razones, el legislador se ha visto conminado a reconocer una mayor relevancia a la posición jurídica de los obligados tributarios, con el fin de conseguir la conciliación de las exigencias de garantismo y eficacia, una vez demostrado que no son necesariamente incompatibles. A pesar de la especialidad de nuestra materia sostenida a ultranza por el legislador⁴³ y de la exclusión de los principios propios del procedimiento común, difícilmente el ordenamiento tributario podía seguir una orientación diferente a la del conjunto del Derecho público y, en especial, a la del administrativo⁴⁴. En esta línea, nuestro sistema no podía escaparse de las pretensiones de eficacia y de participación procedimental e, incluso, de una tímida y progresiva introducción de las técnicas convencionales. Sin embargo y a pesar de la coincidencia de los argumentos señalados en el Derecho administrativo, no cabe olvidar las peculiaridades del ordenamiento tributario. En consecuencia, no serán directamente trasladables a nuestra materia las soluciones adoptadas en el ámbito administrativo, siendo necesario realizar determinadas modulaciones en virtud de la citada especialidad. Empero, este argumento no debe esgrimirse en aras de excluir la participación activa del contribuyente en los procedimientos tributarios⁴⁵, sino únicamente para justificar determinados rasgos diferenciados de la misma en una y otra rama del Derecho público.

grupo de medidas que contenía la citada disposición estaba encaminado a reforzar tanto los derechos de los contribuyentes como su participación en los diferentes procedimientos tributarios. Asimismo, la nueva LGT también establece en su Exposición de motivos que sus principales objetivos son entre otros reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica, modernizar los procedimientos tributarios y disminuir los niveles actuales de litigiosidad en materia tributaria.

- ⁴² La OCDE señala que cuando una resolución administrativa pueda afectar al contribuyente debería reconocérsele el derecho a ser informado y ser oído (OCDE: *Droits et obligations des contribuables. Description de la situation légale dans les pays de l'OCDE*, OCDE, París, 1990, pág. 13).
- ⁴³ *Vid.* la Disposición Adicional Quinta de la LRJAP-PAC y su confirmación mediante la Ley 4/1999, de 13 de enero que la reformó y que sustituyó la expresión «subsidiario» por «supletorio». No obstante, cabe señalar que la nueva LGT supone una importante aproximación a las normas generales del Derecho administrativo, limitándose a recoger en su Capítulo II únicamente las especialidades que presentan los procedimientos tributarios respecto a las normas administrativas generales, que serán de aplicación salvo lo expresamente previsto en las normas tributarias.
- ⁴⁴ La especialidad del procedimiento tributario frente a la generalidad del procedimiento administrativo común conlleva considerables diferencias entre los derechos y garantías reconocidos a los ciudadanos en uno y otro. Estas reflexiones suscitan dudas acerca de su suficiencia para descartar la aplicación al contribuyente de los principios y garantías reconocidas al ciudadano en los procedimientos administrativos e, incluso, sobre la diferenciación entre el *status* del contribuyente y el del administrado. *Vid.* las reflexiones de ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «Potestades de la Administración y derechos del contribuyente», *CT* núm. 69, 1994, pág. 20; MARTÍN QUERALT, J.: «La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria», *TF* núm. 32, 1993, págs. 37 y ss. En contra, MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A.: «Reflexiones acerca de...», *cit.*, págs. 26 y 27.
- ⁴⁵ MAGNANI ha afirmado que el principio de igualdad no tolera que la citada exclusión se resuelva en el desconocimiento de tal derecho para el contribuyente. Una vez reconocido como regla general, no puede negarse al contribuyente exigiendo una normativa específica en virtud de la especialidad de la materia («Accertamento tributario e codificazione» en la obra colectiva *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Cedam, Padua, 2000, pág. 563).

Sin embargo y pese a la voluntad de su implementación en el ordenamiento tributario, no debemos olvidar que la configuración del procedimiento y, concretamente, la instauración de determinadas garantías procedimentales como la audiencia al interesado constituye una opción de política legislativa. Tal es el tenor del artículo 105 c) de nuestra Constitución al garantizar únicamente el citado trámite «cuando proceda»⁴⁶, sin que por ello el legislador se vea constreñido a dotarle de carácter contradictorio⁴⁷. Por consiguiente y en ausencia de previsión normativa⁴⁸, la actuación del principio *audi alteram partem* por parte de la Administración no derivaría de ningún precepto constitucional y ni siquiera de su condición de principio general del Derecho. No obstante, cabe subrayar, siguiendo a GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ, que si «se limita arbitrariamente la posibilidad de contradicción so pretexto de especialidades más o menos reales, no puede decirse que exista verdadero procedimiento en sentido jurídico»⁴⁹. Abundando en esta idea, debe señalarse la idoneidad de dicha configuración para satisfacer las exigencias de ambas partes de la relación tributaria⁵⁰ y la triple dimensión del procedimiento. Concretamente, constatamos su estructuración como «vehículo de participación de los administrados en la elaboración de las decisiones administrativas, de mecanismo de garantía de los derechos de los particulares y de cauce para la pronta y eficaz satisfacción de los intereses generales»⁵¹.

Tradicionalmente, la actuación del particular en nuestra materia se ha caracterizado por su falta de autonomía y su carácter obligatorio. En este sentido, las normas tributarias han limitado notablemente la participación del contribuyente con el fin de salvaguardar la voluntad administrativa, optando por establecer diversos deberes de colaboración. A mayor abundamiento, la opción por la tributación en función de la renta efectiva junto a la generalización de las autoliquidaciones ha traído consigo un considerable aumento de la cooperación de los ciudadanos y, consecuentemente, de la presión fiscal indirecta. De esta forma, la intervención de los obligados tributarios ha sido reconducida a un genérico deber de colaboración anclado en el deber de contribuir⁵². En términos generales, estos deberes implican la asistencia a la Administración tributaria en el ejercicio de su función pública con el fin de facilitar la recaudación del tributo⁵³. Por esta razón, entre otras, el deber de colaboración ha sido siempre entendido como preeminencia del interés público a la liquidación del tributo, con independencia de que, en ocasiones, pudiera también favorecer a los intereses del contribuyente⁵⁴.

⁴⁶ GARRIDO FALLA, F.: *Comentarios a la Constitución*, Civitas, Madrid, 1985, pág. 1.454. En concreto, señala que «la expresión constitucional en esta materia lo que realmente ha querido es añadir un elemento de cautela, “cuando proceda”. Lo cual es un acierto, ya que el principio de audiencia tiene sentido cuando se trate de decidir sobre derechos de los administrados (resolución de un recurso en que hay dos o más partes interesadas, procedimientos contradictorios, sancionadores o disciplinarios, etc.) pero no puede ser una regla de inexcusable exigencia para dictar cualquier resolución administrativa».

⁴⁷ *Vid.* el ATC 604/1987, de 20 de mayo (FJ 3).

⁴⁸ *Vid.* la STS de 26 de abril de 1982 (ref. Aranzadi 2465).

⁴⁹ Curso de Derecho..., cit., Vol. II, pág. 454. *Vid.* asimismo COMOGLIO, L.P.: «Contraddittorio (principio del)... cit., pág. 12.

⁵⁰ SERRANO GUIRADO, E.: «El trámite de audiencia...», cit., págs. 137 y ss.

⁵¹ MALARET I GARCÍA, E.: «Los principios del procedimiento administrativo...», cit., pág. 314.

⁵² *Vid.* la STC 76/1990, de 26 de abril (FJ 3). El Alto Tribunal señala que «para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el artículo 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria».

⁵³ MARONGIU considera que más bien nos encontramos ante un supuesto de subrogación («Contributo alla realizzazione della Carta dei Diritti del Contribuente», *Diritto e pratica tributaria*, 1991, págs. 585 y ss.).

⁵⁴ En este sentido, Juan LOZANO señala que los deberes de colaboración también pueden tener como consecuencia la aportación de elementos favorables al contribuyente (*La Inspección de Hacienda...*, cit., págs. 182 y 183).

Atendiendo a estos factores, se comprende que la configuración de los procedimientos tributarios haya sido tradicionalmente de naturaleza inquisitoria⁵⁵, excluyéndose en la práctica cualquier tipo de contraposición entre las partes hasta la vía de revisión. En este marco, el ciudadano asumía una posición de sujeción frente al ejercicio de las diferentes potestades⁵⁶, en clara desigualdad con la Administración. Sin embargo, en la actualidad podemos constatar un cambio en la concepción de la citada intervención que combina la aportación de datos requeridos con una participación más activa y espontánea, dirigida a la objetiva aplicación del tributo⁵⁷. En este sentido, debe descartarse la simple reducción de esta última a la exclusiva tutela de los intereses del contribuyente, dado que esto supondría ignorar la dimensión colaboradora que asume respecto a la actividad administrativa.

Por consiguiente, cabe afirmar que su distinción no implica la opción por una u otra figura, dado que ambas son perfectamente compatibles al cumplir funciones distintas y realizarse en momentos diversos. En primer lugar, debe señalarse que mientras que la colaboración está dirigida a facilitar las tareas de la Administración en la aplicación del tributo; en cambio, la participación tiene por fin asegurar una mayor adecuación de la resolución al ordenamiento⁵⁸. En segundo lugar, la colaboración no se vincula necesariamente al inicio del procedimiento mediante la declaración o auto-liquidación correspondiente⁵⁹, aunque sí se prolonga durante toda la gestión tributaria⁶⁰ y se intensifica en una eventual fase de comprobación e investigación⁶¹. En este último caso, se concreta en la aportación de aquellos elementos y datos que la Administración juzgue adecuados y oportunos para el control y eventual regularización de la situación tributaria de los ciudadanos⁶². Por el contrario, la participación activa del contribuyente se produce únicamente en virtud de su condición de parte durante la instrucción del procedimiento –derecho de alegaciones– y, en mayor medida, con anterioridad a la propuesta de resolución –trámite de audiencia– con el fin de demostrar la validez de su pretensión⁶³ o alcanzar la celebración de un acuerdo.

Estas diferencias que ha presentado hasta la fecha la intervención del ciudadano en la esfera tributaria frente a la administrativa han obedecido históricamente a dos causas. Por un lado, se ha invocado la posición de sujeción que asumía⁶⁴ y que, incluso en ocasiones actualmente asume el

⁵⁵ LA ROSA, S.: *Amministrazione finanziaria...*, cit., pág. 60.

⁵⁶ PÉREZ DE AYALA, J.L.: «Potestad de imposición y relación tributaria (II): las teorías sobre la relación jurídica tributaria y su revisión en la moderna doctrina», *RDFHP* núm. 86, 1970, págs. 168 y ss.

⁵⁷ SALVINI habla de una liquidación *in fieri* (*La partecipazione del privato...*, cit., pág. 30).

⁵⁸ LA ROSA destaca especialmente la incidencia de la participación en la adecuación del acto de liquidación a la capacidad económica manifestada por el contribuyente («Caratteri e funzioni...», cit., pág. 49).

⁵⁹ Baste señalar los deberes de contabilidad, el alta en el registro correspondiente, informar sobre el cambio de domicilio, etc.

⁶⁰ Así, podemos señalar entre otros los deberes de contabilidad, de información, de facilitar las actuaciones Inspectoras, etc.

⁶¹ Tal y como señala PEDRAZA BOCHONS el deber de soportar la actuación Inspectoras constituye uno más de los deberes de colaboración y se inserta en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos («La ordenación temporal de las...», cit., pág. 24). *Vid.* asimismo MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A.: «Reflexiones acerca de...», cit., pág. 34.

⁶² En este caso, sí que se produciría una coincidencia con el derecho de alegaciones en fase de instrucción, con la diferencia de que la aportación de alegaciones por el obligado tributario no responde a un requerimiento de la Administración.

⁶³ *Vid.* GALLO, F.: «La reintroducción del concordato tra velleità e scorciatoie», *Rassegna Tributaria*, 1994, pág. 1.207.

⁶⁴ En la doctrina, esta falta de interés obedeció a una concepción autoritaria de la imposición, que reservaba exclusivamente a la Administración la comprobación y liquidación del mayor valor comprobado. La configuración del tributo como una relación de poder implicaba la supremacía del Estado sobre el ciudadano, el cual no constituía más que un mero súbdito. Esta visión suponía un mayor margen de discrecionalidad en la actuación administrativa, con la consiguiente merma

contribuyente frente a la actuación de la Administración ⁶⁵. Como muestra baste señalar que, hasta fechas recientes, la intervención del obligado únicamente se producía en aquellos supuestos de ejercicio de potestades administrativas, lo cual constituía un paradigma de esta situación de subordinación. Por otro lado, el pretendido carácter reglado de la totalidad de la actividad tributaria ⁶⁶ frente al mayormente discrecional de la administrativa también ha sido alegado como causa de exclusión ⁶⁷. Sin embargo, cabe adelantar que el carácter predominantemente reglado de aquella no impide que la participación del ciudadano pueda tener por fin la completa y objetiva determinación de los elementos de la relación tributaria.

No obstante y a fecha de hoy, la evolución del Derecho tributario ⁶⁸ impide fundamentar en estos argumentos la limitación de la intervención del obligado a una colaboración meramente pasiva en los diferentes procedimientos tributarios. A mayor abundamiento, la reforma de nuestro siste-

de garantías y de seguridad jurídica para el contribuyente. Esta superioridad se manifestaba con especial virulencia a lo largo del procedimiento de aplicación del tributo y, particularmente, con relación a sus aspectos formales (PONT MESTRES, M.: «Acerca de la pretendida condición de súbdito del contribuyente y de sus garantías ante la inspección», *RDFHP* núm. 241, 1996, págs. 533, 534 y 535). Consecuencia de estos factores era la exclusión de cualquier tipo de participación y la reducción de la intervención del ciudadano a simples deberes de colaboración. Aunque dicha concepción se halla totalmente superada, todavía podemos encontrar ciertos vestigios de sumisión en materia de determinación final del significado de la norma tributaria. Concretamente, podemos señalar cómo, hasta la promulgación de la LDGC, la fijación del contenido de la relación jurídica ha dependido exclusivamente de su determinación administrativa, sin ningún tipo de participación del interesado, salvo previsión normativa expresa. No obstante y como toda actuación administrativa, ésta era susceptible de una posterior revisión administrativa y judicial. Asimismo, cabe señalar que, a pesar tanto de la traslación del principio de contradicción como de la introducción de acuerdos procedimentales, la determinación sigue siendo unilateral. Sobre la concepción de la relación tributaria como relación de poder, *vid.* PÉREZ DE AYALA, J.L.: «Potestad administrativa y relación jurídica (I). La concepción de la relación tributaria como relación de poder», *RDFHP* núm. 79, 1969, págs. 9 y ss.; RODRÍGUEZ BEREJO, Á.: *Introducción al estudio del Derecho financiero*, IEF, Madrid, 1979, págs. 242 y ss.

⁶⁵ *vid.* SÁNCHEZ SERRANO, L.: «Los españoles, ¿súbditos fiscales? (I y II)», *Impuestos* núm. 1, 1992, págs. 236 y ss. En este sentido, es significativo el Informe del Defensor del Pueblo con relación a la materia tributaria en el que se destaca «la actitud excesivamente generalizada de los organismos de la Administración económica, consistente en ordenar sus relaciones con los administrados partiendo de su consideración como “súbditos” o “sujetos”, y no como ciudadanos a quienes complace cumplir con sus obligaciones legales, pero que, asimismo, tienen derechos que han de ser respetados» (Informe de 1987, BOCG, serie E, 1987, pág. 910).

⁶⁶ *vid.* CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho financiero. I Derecho tributario (Parte general)*, Civitas, Madrid, 1999, págs. 92 y 93; SIMÓN ACOSTA, E.: *El Derecho financiero y la ciencia jurídica*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985, págs. 200 y 201.

⁶⁷ La juridificación del tributo, consecuencia de la instauración del Estado de Derecho y de la aplicación de los principios de reserva de ley y de legalidad de la actuación administrativa, dotó de ciertas garantías a la posición jurídica del contribuyente. Así, la voluntad de eliminar toda traza de autoritarismo y asentar el tributo en cimientos jurídicos condicionó la elección del esquema de la relación jurídica obligacional. Esta concepción supuso un cambio considerable en su *status*, pasando de «contribuyente-súbdito a ciudadano-contribuyente» y situándose en paridad jurídica con la Administración. En consecuencia, ambas partes quedaban sometidas por igual al ordenamiento y, especialmente, al principio de reserva de ley, dado el carácter *ex lege* de la obligación tributaria. Sin embargo, el carácter reglado de la actividad aplicativa de los tributos junto al dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria todavía justificaban para algunos autores la exclusión de la participación en nuestra disciplina. En suma, el papel del ciudadano quedaba todavía reducido a una colaboración de carácter pasivo y subordinada a los requerimientos de la Administración. Sobre la relación tributaria como relación jurídico-tributaria, *vid.* CASADO OLLERO, G.: «Esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho tributario» en la obra colectiva *Estudios de Derecho y Hacienda*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, Vol. II, págs. 688 y ss.; NAWIASKY, H.: *Cuestiones fundamentales de Derecho tributario*, IEF, Madrid, 1982, pág. 53; PÉREZ DE AYALA, J.L.: «Potestad de imposición y relación...», *cit.*, págs. 138 y ss.; RODRÍGUEZ BEREJO, Á.: *Introducción al estudio...*, *cit.*, págs. 262 a 264.

⁶⁸ La aparición de nuevas visiones que resaltaban el enfoque dinámico supuso un replanteamiento significativo de la intervención de los administrados en el fenómeno tributario. Concretamente, los partidarios de la teoría del procedimiento de imposición postulaban la introducción de la participación desligada de los deberes de colaboración. Esta nueva corriente destacaba los «aspectos administrativos del tributo para significar, sin duda, un tratamiento potenciador de los mis-

ma impositivo⁶⁹ y la llamada «privatización de la gestión tributaria»⁷⁰ han forzado, aunque sea tardíamente, a instaurar una participación de carácter activo. En este sentido, los motivos que han retrasado la introducción de institutos tendentes a hacer efectiva dicha participación no han sido otros que la desconfianza entre las partes de la relación junto a la desigualdad que reinaba en su seno.

mos fuera del esquema –otrora casi omnicomprensivo y, desde luego, preeminente– de la relación tributaria» (PÉREZ DE AYALA, J.L.: «Potestad de imposición y relación...», cit., pág. 162). En este sentido, este sector doctrinal subrayaba cómo el procedimiento constituía un instrumento de participación, favoreciendo la aparición de intereses así como la ampliación del objeto del acto administrativo y/o de los elementos a considerar para su emanación. De esta forma, se ponía de manifiesto la conexión existente entre procedimiento y participación del ciudadano, en el que el primero era considerado el vehículo de la segunda. Concretamente, a través del principio de imparcialidad la doctrina procedimentalista propugnaba el reconocimiento al contribuyente de facultades de control respecto a la formación de los actos, reconociendo un «poder de intervención en la fase procedimental» (RODRÍGUEZ BEREJO, Á.: *Introducción al estudio...*, cit., pág. 290). No obstante, conviene recordar que, en todo caso, la participación seguía manteniendo un carácter funcional respecto a la resolución administrativa, aunque esta vez vinculada a la justa aplicación del tributo y desligada de la mera sujeción a las potestades administrativas.

En las últimas décadas, la generalidad de la doctrina ha abandonado este enfrentamiento conceptual y ha pasado a destacar la fungibilidad de los diferentes esquemas explicativos del tributo, dada la imposibilidad –tal y como ha señalado PÉREZ DE AYALA– de reconducir las diferentes situaciones jurídico subjetivas del fenómeno tributario a un único esquema jurídico («Potestad de imposición y relación...», cit., págs. 162 y 170). Así, RODRÍGUEZ BEREJO ha afirmado que no es cuestión «de alinearse en un bando (el de relación jurídica tributaria) u otro (el del procedimiento de imposición); por el contrario, se trata más bien de un replanteamiento del estudio del fenómeno tributario mediante el cual se pretende superar las insuficiencias y limitaciones teóricas que impiden un conocimiento y explicación más completa del fenómeno tributario en toda la complejidad de situaciones jurídicas subjetivas, activas y pasivas, a que da lugar» (*Introducción al estudio...*, cit., pág. 197). Por tanto, es necesario concluir que no estamos ante construcciones incompatibles, sino ante concepciones que han permitido desvelar problemas no apuntados por las demás y que, por tanto, pueden complementarse para ofrecer soluciones a la pluralidad de cuestiones que plantea nuestra materia. En suma, las visiones integradoras propugnan la eliminación de las deficiencias y excesos cometidos por las diferentes teorías para aprovechar sus aciertos, con el fin de lograr una explicación satisfactoria de los múltiples problemas que se plantean en el Derecho tributario. De esta forma, SAINZ DE BUJANDA ha señalado que, aunque la percepción del tributo se realice mediante la figura de la obligación tributaria, ello no obsta para que se complemente con el estudio de las potestades que el ordenamiento confiere a la Administración y a través de cuyo ejercicio hace efectiva la misma (*Sistema de Derecho Financiero...*, cit., Vol. II, págs. 142 y ss.).

En definitiva, esta fungibilidad de los actos y mecanismos productores del efecto constitutivo de la obligación tributaria conlleva la versatilidad de los esquemas y mecanismos de los que puede valerse el legislador para la estructuración del tributo. En este sentido, la satisfacción del interés público implica tanto una percepción rápida, segura y suficiente de la prestación tributaria como una imposición acorde con los principios y criterios materiales de Justicia. De ahí se deriva la gran importancia que adquieren los principios constitucionales tributarios, especialmente, el de capacidad económica a la hora de definir el tributo y analizar el mecanismo técnico-jurídico del que se vale el legislador para su actuación (CASADO OLLERO, G.: «Esquemas conceptuales y dogmáticos...», cit., pág. 725). Por ende, estas exigencias deben operar no sólo respecto a sus elementos materiales sino también deben quedar reflejadas en las técnicas jurídicas de su actuación del mismo, ya que las mismas se erigen en instrumentos para la realización de los fines fijados por el legislador (CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y DELGADO MARTÍN, J.M.: *Ordenamiento tributario...*, cit., pág. 264). En consecuencia, juzgamos que la introducción de la participación activa del contribuyente puede convertirse en elemento conciliador de estos intereses aparentemente contrapuestos.

⁶⁹ La Reforma Fiscal de 1977 obedeció al considerable aumento de contribuyentes y supuso una profunda modificación de su estructura y procedimientos así como la inevitable imposición de una variada gama de deberes de colaboración. Entre los mismos, destaca la llamada «privatización de la gestión tributaria» y el consiguiente aumento de la intervención de los ciudadanos «en las tareas administrativas de determinación de hechos, cuantificación de bases y liquidación y fijación de cuotas tributarias» (CAYÓN GALIARDO, A.: «Gestión tributaria y...», cit., pág. 10). Asimismo, la citada reforma determinó un cambio radical en las funciones que venía desempeñando la Administración, centradas fundamentalmente en la liquidación del tributo. Concretamente, la atribución al obligado de la práctica totalidad de las actuaciones tendentes a la percepción por el Estado de las sumas debidas en concepto de tributo supuso la reducción de la actividad administrativa prácticamente al control de las mismas (TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «La reforma de la gestión...», cit., pág. 85).

⁷⁰ Vid. FERREIRO LAPATZA, J.J.: «La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos», *REDF* núm. 37, 1987, págs. 82 y ss.

Concretamente, las sospechas de la Administración hacia el contribuyente y la presunción que ha detentado la primera de este último como potencial defraudador⁷¹ han generado un clima de mutua desconfianza. Abundando en esta idea y atendiendo al punto de vista sociológico, debe indicarse que la detracción patrimonial que se deriva del deber de contribuir –pese al considerable aumento de la conciencia fiscal– ha suscitado y suscita reacciones egoístas, expresivas de una cierta aversión y hostilidad hacia la Hacienda Pública⁷². Si a esto añadimos el juicio negativo que los ciudadanos albergan respecto a la actuación de la Administración tributaria y, en concreto, de la observancia de sus derechos⁷³, obtenemos las causas de su tardía incorporación. Pese a todo, podemos localizar desde la última década diferentes institutos introducidos tímidamente y progresivamente para hacer efectiva la participación activa del contribuyente en materias relacionadas, de forma esencial, con la determinación del tributo⁷⁴.

En nuestro ordenamiento, hasta la promulgación de la LDGC existían escasas disposiciones que dispusiesen dicha participación en los procedimientos tributarios. Como ya hemos indicado, la especialidad de nuestra disciplina con respecto a la administrativa había impedido la aplicación supletoria de institutos como la audiencia al interesado, vigente desde la promulgación de la Ley de Azcárate de 1889. De esta forma, la normativa postergaba prácticamente cualquier intervención del contribuyente en tutela de sus intereses, salvo previsión expresa, a la fase revisora, una vez dictado el correspondiente acto administrativo. En mayor medida, el dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria y la vigencia del principio de legalidad excluían también cualquier atisbo de introducción de técnicas convencionales en nuestra disciplina. No obstante, a fecha de hoy la inmutabilidad de las normas sobre la participación se ha quebrado como consecuencia de la evolución descrita del concepto de tributo y de la estructura de la imposición directa. De esta forma, cabe apreciar la existencia de nuevas tendencias así como la proposición de nuevos institutos en el seno de nuestro ordenamiento⁷⁵. Estas nuevas corrientes de pensamiento también han determinado la revisión de los criterios de la participación del contribuyente y han desembocado en la previsión casi simultánea de las garantías procedimentales (derecho de alegaciones y trámite de audiencia) y de determinados institutos con sustrato convencional (acuerdos previos de valoración).

En resumen, podemos constatar cómo la doctrina y, en mayor medida, el legislador se ha resistido durante largo tiempo a relevar a la Administración de su papel protagonista en la aplicación de los tributos. De esta manera, el tiempo, modo y forma de la intervención de los obligados tributarios han quedado siempre subordinados a la voluntad administrativa, cumpliendo una función mera-

⁷¹ LA ROSA, S.: *Amministrazione finanziaria...*, cit., pág. 59; SALVINI, L.: *La partecipazione del privato...*, cit., págs. 77 y 78.

⁷² POLLARI, N.: Prólogo a la obra de GRASSI, S. y COSIMO DE BRACO, S.: *La trasparenza amministrativa nel procedimento di accertamento tributario. I rapporti tra Fisco e contribuente*, Cedam, Padua, 1999, pág. XIII.

⁷³ PALAO TABOADA, C.: «La posición del contribuyente frente a la Administración tributaria», *CT* núm. 69, 1994, pág. 48.

⁷⁴ La audiencia al interesado en las liquidaciones provisionales de oficio y en las actas de disconformidad, los acuerdos previos sobre operaciones vinculadas del Impuesto sobre Sociedades, etc.

⁷⁵ Cabe destacar la instauración definitiva del derecho de alegaciones y de la audiencia al interesado así como la tímida introducción de institutos con sustrato convencional tras la generalización de los acuerdos previos de valoración. Por último, debemos destacar la nueva LGT que junto a la reproducción de los institutos anteriores ha introducido la terminación convencional en el seno del procedimiento de comprobación e investigación con las actas con acuerdo (art. 155).

mente instrumental respecto a la gestión tributaria ⁷⁶. Corolario de este protagonismo, casi exclusivo y excluyente, era la potestad de valorar y establecer unilateralmente la dimensión tanto cualitativa como cuantitativa de los hechos presupuesto de la imposición, sin ningún tipo de participación activa del contribuyente. En consecuencia, únicamente mediante la impugnación de la citada liquidación administrativa este último lograba compartir, en alguna medida, un cierto protagonismo con la Administración en la determinación del tributo.

En la actualidad, nuestro sistema tributario está basado fundamentalmente en la colaboración del administrado ⁷⁷, que se vio y se ve todavía constreñido a cuantificar el impuesto mediante la resolución de complejas cuestiones jurídicas ⁷⁸. Esto, unido a las facultades administrativas –autotulela declarativa– de determinación de la deuda en medida distinta a la fijada por el contribuyente en caso de discrepancia de pareceres, ha conducido a un espectacular aumento de la conflictividad de la materia tributaria ⁷⁹. Atendiendo a estos motivos y, especialmente, a este último señalado, el legislador se ha visto forzado a instrumentar diversas soluciones para prevenir y evitar controversias con el contribuyente ⁸⁰. Una vez constatadas las dificultades para revertir la complejidad y oscuridad que acompaña a la normativa tributaria, se ha inclinado por la previsión de institutos que aseguren una mayor estabilidad de los resultados de la actuación administrativa así como una mejora de la gestión recaudatoria. En esta línea, se ha iniciado una reforma dirigida a reforzar la observancia de los principios de Justicia tributaria, mediante la combinación de mecanismos que garanticen tanto la efectividad del deber de contribuir y la eficacia de la actuación administrativa como la posición jurídica del ciudadano. Abundando en esta idea, podemos constatar la voluntad política de iniciar una nueva etapa en las relaciones entre Administración y contribuyente, superando los conflictos y desconfianzas de épocas anteriores. En definitiva, la apuesta por una conformación de la gestión tributaria que destierre la tradicional contraposición y enfrentamiento entre intereses públicos y privados para procurar su aproximación. Esta nueva visión engloba y unifica en un único interés tanto el logro de la Justicia como la eficacia en la aplicación del tributo ⁸¹.

El logro de este equilibrio entre los intereses de la Administración y de la posición jurídica de los contribuyentes constituyó el presupuesto y el objetivo perseguido por la LDGC para establecer un nuevo marco de relaciones. En la actualidad, se ha visto confirmado por la nueva LGT al perse-

⁷⁶ TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «La reforma de la gestión tributaria», *CT* núm. 68, 1993, pág. 83.

⁷⁷ MARONGIU, G.: *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, G.Giappichelli Editore, Turín, 1995, págs. 20 y 21.

⁷⁸ BASCIU, A.F.: «La partecipazione del cittadino...», cit., pág. 1.179. MATA RODRÍGUEZ Y NEBOT FUREST señalan que «exigir del contribuyente el conocimiento y la capacidad de interpretación de las normas y de los procedimientos de gestión del sistema tributario supone aumentar la presión fiscal indirecta» («Información y asistencia al ciudadano en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias», *QF* núm. 1, 2001, pág. 9).

⁷⁹ FERREIRO LAPATZA, J.J.: «Marco normativo y conflictividad social. (La nueva LGT como nuevo marco de garantías de los contribuyentes)», *CT* núm. 100, 2001, págs. 120 y 121. Este autor señala dicho factor como uno de los principales argumentos legitimadores para la introducción de las técnicas convencionales en el ordenamiento tributario.

⁸⁰ CALVO ORTEGA, R.: «Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario», *Impuestos* núms. 15-16, 2001, pág. 22; FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. y RUIZ HIDALGO, C.: «La transacción en el Derecho tributario español: situación actual y perspectivas de futuro. Especial referencia a los procesos de reestructuración empresarial», *QF* núm. 14, 2001, pág. 9.

⁸¹ CAYÓN GALIARDO, A.: «Gestión tributaria y...», cit., pág. 16.

guir ésta el refuerzo de las garantías de los contribuyentes, la modernización de los procedimientos tributarios y la disminución de los niveles actuales de litigiosidad. No obstante, la instauración de dicha concepción pasa ineludiblemente por la apertura de la aplicación de los tributos a los diferentes obligados, superando la tradicional resistencia a la intervención de los particulares⁸² y de su reducción a deberes de colaboración. Muestra de su progresiva acogida por el legislador es la inicial previsión del trámite de audiencia en materia de actas de disconformidad, de liquidaciones provisionales de oficio, etc. hasta la definitiva instauración del derecho de alegaciones y del trámite de audiencia en la LDGC⁸³. En conclusión, constituye la generalización de la participación tanto en términos defensivos como para garantizar el interés a la objetiva y completa adquisición⁸⁴ de los elementos necesarios para dictar una resolución ajustada al ordenamiento. Así, se ha procedido a reconocer al obligado determinados derechos tanto en el cumplimiento de sus deberes como en el seno de los diferentes procedimientos de aplicación del tributo. Entre los primeros, cabe destacar la información y asistencia. Entre los segundos, debemos subrayar la traslación en bloque de los derechos reconocidos a los ciudadanos en el procedimiento administrativo común: obligación de resolver, conocimiento del estado de su tramitación, trato respetuoso, acceso a los archivos y registros administrativos, etc.⁸⁵ Asimismo, cabe señalar la previsión de concretos derechos en los procedimientos de Inspección, de recaudación y sancionador⁸⁶. Sin embargo, entre todas estas garantías debe resaltarse la generalización del derecho de alegaciones y del trámite de audiencia a la totalidad de la gestión tributaria así como los acuerdos previos de valoración y las actas con acuerdo⁸⁷.

En definitiva, el reconocimiento de estos derechos supone la confirmación de que la traslación al contribuyente de numerosas funciones administrativas debía conllevar necesariamente la superación de la tradicional resistencia a la cooperación del mismo en la formación de la decisión. Concretamente, cabría destacar dos modalidades en función de su actuación bien a través del carácter contradictorio de los procedimientos tributarios bien mediante técnicas convencionales. En ambos casos, esta participación se caracterizaría por la intervención activa y espontánea del obligado diri-

⁸² CHEVALLIER, J.: «La participation dans l'Administration...», cit., pág. 86.

⁸³ Vid. el artículo 123.3 de la antigua LGT y los artículos 21 y 22 de la LDGC. Asimismo, cabe destacar la instauración de esta participación en los procedimientos tributarios en el artículo 56 del RGIT respecto a las actas de disconformidad, en los acuerdos previos sobre operaciones vinculadas de la LIS (art. 16) y en los acuerdos previos de valoración de la LDGC (art. 9).

⁸⁴ CHEVALLIER, J.: «La participation dans l'Administration...», cit., pág. 107. PURI señala que, si bien este tipo de participación –carácter contradictorio del procedimiento– asegura estos objetivos, esto no garantiza ni permite exigir la participación del administrado («L'accertamento di maggior valore nell'imposizione indiretta: la partecipazione del contribuente e l'intervento dell'UTE» en la obra colectiva *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Il Fisco, Milán, 1996, pág. 480).

⁸⁵ Vid. los artículos 3 y 13 a 24 de la LDGC que tenían su origen en el artículo 35 de la LRJAP-PAC. En la actualidad, se hayan integrados en el artículo 34 de la nueva LGT. La doctrina así como la Comisión de Expertos para la reforma de la LGT postuló dicha integración. Vid. BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C.: «La incidencia de la integración en la Ley General Tributaria de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», *CT* núm. 96, 2000, págs. 11 y ss.

⁸⁶ Vid. los artículos 26 y ss. de la LDGC que en la actualidad se hayan recogidos en la nueva LGT en diversos preceptos reguladores de los diferentes procedimientos tributarios

⁸⁷ Artículos 9, 21 y 22 de la LDGC. Sin embargo, en la nueva LGT, salvo el precepto de los acuerdos previos de valoración que ha sido reproducido, el régimen jurídico del derecho de alegaciones y del trámite de audiencia –arts. 21 y 22– no se ha incorporado al citado texto normativo. Empero, no cabe duda sobre su vigencia, dado que la Exposición de Motivos señala que únicamente se han recogido las especialidades de los procedimientos tributarios.

gida a influir e incidir sobre el resultado de la resolución o, al menos, sobre su motivación. En conclusión, se trata de una apuesta firme por el establecimiento de una cultura del diálogo, en aras de conseguir una correcta aplicación del tributo y superar «técnicas y usos de marcado signo autoritario»⁸⁸ impropios de nuestros tiempos.

El primer tipo de participación se actuaría a través del carácter contradictorio del procedimiento, lo que implica la confrontación de las opiniones de las partes –que no de intereses⁸⁹– antes de que las diferencias sean insalvables y se produzca la impugnación del acto administrativo correspondiente⁹⁰. Concretamente, el obligado tributario también intervendría en defensa de un interés directo y personal, permitiendo dicha configuración «que se hagan valer los distintos intereses en juego y que esos intereses sean adecuadamente confrontados en presencia de sus respectivos titulares antes de adoptar una decisión definitiva»⁹¹. De esta forma, se presentaría como instrumento idóneo para garantizar tanto la posición jurídica de los particulares como la objetividad e imparcialidad de la actuación administrativa respecto a la totalidad de la materia tributaria⁹². No obstante, también debe subrayarse que la traslación del principio de contradicción comporta la necesidad de una mayor articulación de sus procedimientos⁹³. En consecuencia, estas especiales características también determinan que este derecho o facultad del obligado se configure como una carga, con las consiguientes consecuencias negativas que se derivan de la omisión de su ejercicio.

Estas argumentaciones así como la necesidad de asegurar una cierta eficacia y efectividad a la citada participación reclaman el reconocimiento de unos determinados efectos jurídicos en el proceso de formación de la decisión administrativa⁹⁴. Precisamente, esta «calidad» constituye una de las principales notas distintivas respecto a la intervención pasiva del contribuyente a través de los deberes de colaboración. No obstante, deben distinguirse sus efectos en función del tipo de participación ante el que nos encontremos. En el caso de la participación procedimental, la misma no supone una necesaria influencia en la decisión, pero sí implica, al menos, su refutación en la motivación⁹⁵ del acto de liquidación o de la resolución administrativa que deniegue la celebración del acuerdo previo de valoración. Esta toma en consideración de los criterios y argumentos del contribuyente constituye un deber para la Administración, cuya inobservancia podría determinar la nulidad del acto o resolución administrativa como consecuencia de su falta de congruencia⁹⁶.

⁸⁸ CAYÓN GALIARDO, A.: «Gestión tributaria y...», cit., pág. 8.

⁸⁹ Vid. CASADO OLLERO, G.: «La colaboración con la Administración...», cit., pág. 153.

⁹⁰ Vid. GARCÍA AÑOEROS, J.: «Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales», CT núm. 78, 1996, pág. 163.

⁹¹ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. II, pág. 453.

⁹² La OCDE señala cómo el diálogo con el contribuyente favorece la imparcialidad de la Administración en la interpretación de las cuestiones de hecho y de derecho necesarias para la aplicación del tributo (OCDE: *Droits et obligations...*, cit., pág. 15).

⁹³ SALVINI, L.: *La partecipazione del privato...*, cit., págs. 25 y ss.

⁹⁴ Como ya hemos apuntado, COGNETTI habla de «calidad» de la participación («*Quantità*» e «*qualità*»...), cit., págs. 65 y ss.)

⁹⁵ GRASSI, S. y COSIMO DE BRACO, S.: *La trasparenza amministrativa...*, cit., págs. 117 y 118.

⁹⁶ ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Artículo 21. Alegaciones» en la obra colectiva *Estatuto del Contribuyente. Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 1999, pág. 146; SÁNCHEZ PEDROCHE, A.: «El deber de motivación...», cit., pág. 12.937. Vid. respecto al deber de congruencia en las resoluciones judiciales, las SSTC 15/1999, de 22 de febrero, 279/1994, de 17 de octubre (FJ 2), 145/1992, de 13 de octubre (FJ 2), 19/1992, de 14 de febrero (FJ 4), 199/1991, de 28 de octubre (FJ 3), 15/1990, de 1 de febrero (FJ 3) y 12/1987, de 4 de febrero (FJ 2). En la jurisprudencia del TS, vid. la sentencia de 4 de febrero de 1999 (ref. Aranzadi 1382, FJ 4).

Entre los diferentes procedimientos tributarios, la doctrina ha prestado particular atención a la incidencia del principio de contradicción en los procedimientos de gestión tributaria⁹⁷ y de comprobación e investigación. En este sentido, se ha señalado que su actuación debe requerirse especialmente en aquéllos conducentes a la determinación del tributo, dado que es en ellos donde el ciudadano resiente en mayor medida la traslación de las funciones antes ejercidas por la Administración. En esta línea, se ha sostenido que la formación del acto de liquidación sin la intervención activa del contribuyente y, concretamente, su emisión *inaudita altera parte* conlleva un serio riesgo de discordancia entre la situación comprobada y liquidada con respecto a la real⁹⁸. De esta forma, propugnan un cambio de mentalidad y actitud tanto legislativa como administrativa con el fin de evitar que el acto de liquidación sea percibido como una *provocatio ad opponendum*⁹⁹ necesitado de impugnación¹⁰⁰. Abundando en esta idea, la participación cumpliría una labor tanto de control como de garantía respecto a la función administrativa una vez ha sido encomendada al ciudadano la autoliquidación del tributo. Estas reflexiones parecen confirmarse con la previsión expresa del derecho de alegaciones y del trámite de audiencia en el procedimiento Inspector en la nueva redacción dada al artículo 33 ter del RGIT y la audiencia al interesado en las actas tramitadas en disconformidad.

Como hemos apuntado, la necesidad de articular la participación en estos procedimientos se ha acentuado con el creciente empleo de conceptos jurídicos indeterminados y de cuestiones técnicas en las normas relativas a la determinación de la base imponible y otros elementos de la deuda tributaria¹⁰¹. Su empleo abusivo por parte del legislador junto a la imperfección e imprecisión de la norma convierten al procedimiento en el centro de composición de intereses, con el consiguiente aumento del margen de apreciación. El carácter patológico y con tintes represivos que ha adquirido la actuación administrativa nos hace decantarnos por la participación como medio de control y reducción de los márgenes de discrecionalidad, aunque sea técnica, que ostenta. En consecuencia, se nos antoja necesario establecer posibilidades de participación tanto antes como después de la realización del hecho imponible¹⁰², dada la incidencia de la determinación unilateral por parte de la Administración de los márgenes de apreciación. En suma, debe superarse la concepción pasiva de la intervención

⁹⁷ Hemos visto cómo el término gestión tributaria puede emplearse en sentido extremadamente amplio, en el que tiene cabida incluso la revisión de los actos administrativos o en uno más restringido en que se excluye la recaudación. Por último y es éste el que utilizamos ahora, una concepción estricta que excluye, además de los procedimientos anteriores, el procedimiento de Inspección.

⁹⁸ SALVINI, L.: *La partecipazione del privato...*, cit., pág. 123.

⁹⁹ BOUVIER, M. y ESCLASSAN, M.-C.: *L'administration fiscale...*, cit., pág. 103. En este sentido, deben buscarse métodos destinados a prevenir el conflicto, dado el carácter insuprimible de la vía jurisdiccional.

¹⁰⁰ ROSEMBUJ, T.: «Inspección. Documentación (artículo 145)» en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991, Vol. II, págs. 1.696 a 1.698. El citado autor señala, más concretamente, que «la propuesta de liquidación es un acto procedimental de *provocatio ad opponendum*, dirigido a producir los efectos jurídicos sustantivos en un momento sucesivo con la aceptación explícita –la conformidad– del destinatario o, en su defecto, con la incoación del oportuno expediente administrativo que pone al particular en la posición u opción de defensa, con carácter previo al acto administrativo de liquidación, que lo constituirá en deudor».

¹⁰¹ *Vid.* por todos CHECA GONZÁLEZ que señala como causa la crisis que afecta a la reserva de ley («El principio de reserva de ley...», cit., Vol. II, pág. 826).

¹⁰² Así, además de la aplicación del principio de contradicción debería perverse la celebración de acuerdos, incluso, con posterioridad a la realización del hecho imponible a semejanza de los acuerdos previos de valoración. Esta posibilidad ha sido prevista en la nueva LGT mediante el instituto de las actas con acuerdo.

del contribuyente para erigirla en garantía de la adecuación de la actuación administrativa al ordenamiento. De este modo, el ciudadano cooperaría en el procedimiento procurando garantizar no sólo sus intereses ¹⁰³, sino también su correcto desarrollo para que pueda cumplir su función: la justa determinación del tributo.

No obstante, conviene recordar que la verdadera tutela de la posición jurídica del contribuyente únicamente se asegura con plenas garantías en la esfera jurisdiccional. En este sentido, debemos resaltar que la traslación del principio de contradicción al ámbito administrativo queda, en cierta forma, desvirtuada, dada su actuación ante la Administración y no ante un tercero *superpartes*. Empero, tampoco debemos olvidar como un buen funcionamiento de los procedimientos tributarios coadyuva a la considerable reducción del número de recursos en la vía económico-administrativa y en la jurisdiccional. De esta forma, la interrelación entre la aplicación de los tributos y su revisión exige la adopción de medidas dirigidas a reducir la conflictividad de nuestra materia ¹⁰⁴. En suma y a pesar de sus diferencias con su construcción procesal, no pueden negarse las ventajas que se derivan del carácter contradictorio de los procedimientos tributarios.

Como ya veremos, esta intervención no supone una interferencia ni un obstáculo para el interés público, dado que tanto el de la Administración como el del contribuyente y el de la colectividad convergen en la determinación del tributo con arreglo a los principios de Justicia. Tradicionalmente, en la relación tributaria sólo han sido consideradas dos partes interesadas: Fisco y contribuyente. Sin embargo, a estos intereses debe añadirse el de la colectividad a que todos los ciudadanos cumplan con su deber de contribuir conforme a su capacidad económica ¹⁰⁵.

Por tanto y a pesar de recaer la previsión de las citadas modalidades de participación dentro del margen de discrecionalidad del legislador, estimamos que su consideración como vehículo de los principios de objetividad, participación y eficacia de la acción administrativa exigían y exigen su generalización a la materia tributaria. A estos factores apuntados cabe añadir las utilidades positivas sobre el deber de contribuir que se producen, dadas las posibilidades de una mayor observancia de los principios de Justicia. Asimismo, deben señalarse una serie de efectos colaterales de gran importancia como son la mayor legitimación de la actuación administrativa ¹⁰⁶, el descenso de la conflictividad, una descongestión de la jurisdicción contencioso-administrativa, etc. En definitiva, juzgamos que era inevitable un replanteamiento de la intervención de los ciudadanos en los procedimientos de aplicación de los tributos, con el fin de superar la unilateralidad de la actuación administrativa y de asentarla sobre la colaboración y participación del contribuyente, consolidando así el equilibrio entre las partes de la relación tributaria ¹⁰⁷.

¹⁰³ ANDREANI, A.: «Funzione amministrativa...», cit., pág. 682.

¹⁰⁴ DELORME señala que la materia tributaria es, por naturaleza, conflictiva («La protection du contribuable», *Revue Française de Finances Publiques* núm. 17, 1987, pág. 125). Sin embargo, nosotros consideramos que, si bien contribuir al sostenimiento de las cargas públicas no agrada a los ciudadanos, no debe buscarse en este argumento la causa de la conflictividad tributaria. Por el contrario, las razones últimas de la misma deben buscarse en la elevada presión fiscal, la deficiente normativa tributaria, la actitud de la Administración, etc.

¹⁰⁵ CASADO OLLERO, G.: «La colaboración con la Administración...», cit., págs. 156 y 157.

¹⁰⁶ CHEVALLIER, J.: «La participation dans l'Administration...», cit., pág. 88.

¹⁰⁷ CASADO OLLERO, G.: «La colaboración con la Administración...», cit., pág. 155.

Tras la promulgación de la LDGC y la nueva LGT, la generalización de la participación mediante la modernización de los procedimientos tributarios y, especialmente, su carácter contradictorio se erigen en el principal instrumento arbitrado por el legislador para lograr un cambio sustancial en nuestra disciplina ¹⁰⁸. Nos encontramos ante un paso más para conseguir un nuevo tipo de relaciones entre Administración y obligados basado tanto en la transparencia y eficacia de la actuación administrativa como en la colaboración. De esta forma, el equilibrio y la consecución de la paridad de las partes ha pasado por el refuerzo de los derechos de los contribuyentes y la introducción de diversas modalidades de participación en los diferentes procedimientos tributarios. Tal y como señalaba CASADO OLLERO, el progresivo reconocimiento de la relevancia jurídica y funcional del destinatario de la actuación administrativa debía desembocar en su participación activa en esta última, a semejanza de lo ocurrido en el Derecho administrativo ¹⁰⁹. La nueva cultura del diálogo que parece consolidarse conlleva la superación de la Administración autoritaria y su progresiva sustitución por una participada e, incluso, concertada o convencional. Esta concepción y el nuevo enfoque que la misma supone de las relaciones con el ciudadano han trascendido paulatinamente al plano legal, superando el teórico y programático.

No obstante, la consolidación de esta nueva visión de las relaciones entre las partes así como de la participación procedimental pasa necesariamente por la equiparación de sus posiciones. La *par conditio* se convierte en el presupuesto mínimo para la posible instauración de un trámite de audiencia, configurado como una participación en el seno del procedimiento ¹¹⁰. Así, en la última década podemos constatar una tendencia legislativa en el Derecho comparado dirigida a restaurar el equilibrio en las relaciones entre Administración y contribuyente mediante el establecimiento de garantías a favor de este último ¹¹¹. Además, es necesario que la previsión normativa venga acompañada de la eliminación de actitudes administrativas poco respetuosas con los derechos de los obligados. En esta línea, algunos autores han hablado del principio de igualdad en las partes de la relación jurídica tributaria, para destacar como ambas quedan sometidas por igual a la ley así como sus posiciones vienen tuteladas de idéntico modo por el ordenamiento ¹¹². Esta afirmación no debe conducir a la errónea conclusión de que no puedan existir diferencias entre las mismas, sino que su fundamento debe residir en razones de interés general acordes con los principios rectores del sistema tributario y del

¹⁰⁸ Aunque no debe olvidarse la introducción de ciertas técnicas convencionales: acuerdos previos de valoración y actas con acuerdo.

¹⁰⁹ CASADO OLLERO, G.: «La colaboración con la Administración...», cit., pág. 155.

¹¹⁰ SALVINI hace referencia a una «fase contenciosa endoprocedimental» como reproducción del citado trámite procesal (La partecipazione del privato..., cit., pág. 24). Vid. asimismo CONSOLAZIO, M.L.: «Principio del contraddittorio...», cit., pág. 349.

¹¹¹ Vid. las Exposiciones de Motivos tanto de la nueva LGT como de la antigua. Vid. asimismo OCDE: *Droits et obligations...*, cit., pág. 7; PALAO TABOADA, C.: «Temas para un debate...», cit., pág. 100. BOUVIER y ESCLASSAN destacan el carácter fundamental de la protección de dichas garantías como consecuencia de las prerrogativas que ostenta la Administración (*L'administration fiscale...*, cit., págs. 106, 115 y ss.). Por el contrario, MÁRQUEZ MÁRQUEZ ha señalado con preocupación la desmedida exaltación, lejos de sus límites reales, de los derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes frente a la Administración tributaria («Reflexiones acerca de...», cit., pág. 11).

¹¹² VALDÉS COSTA, R.: «El principio de igualdad en las partes de la relación jurídica tributaria», *REDF* núm. 73, 1992, págs. 5 y ss. También, DELAHAYE hace referencia a la «equality of treatment between tax Authorities and taxpayer» («Taxpayer protection in Belgium: some remarks» en la obra colectiva *Taxpayer protection in the European Union*, Kluwer, La Haya, 1998, pág. 64).

Derecho público ¹¹³. A mayor abundamiento, se ha señalado que «no es la Administración *potentior personae* sino que son *potentiores* algunos de los intereses cuyo cuidado y gestión se encomiendan institucionalmente a la Administración pública; intereses que son, en definitiva, los que subyacen en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, cuya efectividad justifica la instrumentación legal de diferentes deberes de prestación a cargo de los obligados tributarios» ¹¹⁴. En suma, podemos concluir que cada una de las partes ostentará y obtendrá la tutela de aquellos derechos y prerrogativas que la ley establezca a su favor, y entre los cuales creemos que debe incluirse y reforzarse el derecho del contribuyente a participar en los procedimientos tributarios.

III. EL PRINCIPIO DE CONTRADICCIÓN Y SU TRASLACIÓN A LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

El principio *audi alteram partem* o de contradicción constituye un principio fundamental del Derecho procesal y su respeto puede reputarse como parte de la conciencia jurídica universal ¹¹⁵. Su observancia viene asegurada en la gran mayoría de Estados mediante su incardinación en el más amplio derecho a la tutela judicial efectiva o de defensa recogido en la práctica totalidad de normas supremas. Sin embargo y a diferencia de lo ocurrido con la tutela judicial efectiva, el principio de contradicción ha sido ignorado en sede constitucional ¹¹⁶. En concreto, su actuación comporta que no pueda recaer decisión sobre una pretensión o acusación sin que se haya producido su traslado a la otra parte y se le haya brindado la posibilidad de participar activamente en el desarrollo del proceso, en aras de intervenir en la formación de la decisión y, por tanto, en el convencimiento del juez ¹¹⁷. Este principio también ha sido designado bajo la expresión «bilateralidad de la audiencia», dado que la acción debe dirigirse de forma necesaria a una contraparte a la que eventualmente afectará la misma ¹¹⁸. Como ya veremos, en determinados procedimientos y, en especial, en los tributarios la

¹¹³ LÓPEZ MARTÍNEZ, J.L.: «El principio de igualdad en la ley y su proyección en las relaciones entre la Administración tributaria y los administrados. Un apunte» en *Estudios de Derecho público (Homenaje a Juan José Ruiz-Rico)*, Tecnos, Madrid, 1997, Vol. I, pág. 434; VALDÉS COSTA, R.: «El principio de igualdad...», cit., pág. 8.

¹¹⁴ CASADO OLLERO, G.: Prólogo a la obra de ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Jurisprudencia constitucional tributaria*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 9. En este sentido, PONT MESTRES señala que «la superioridad rompe el equilibrio jurídico, y esto abre paso sin franquicia a cualquier juicio de valor que emane de esa posición privilegiada» («Examen de la sentencia del Tribunal Constitucional de 26-4-1990, sobre la supuesta inconstitucionalidad de diversos preceptos de la Ley General Tributaria», *RTT* núm. 9, 1990, pág. 42).

¹¹⁵ WALINE ha señalado que la expresión *audi alteram partem* exige el carácter contradictorio del proceso o procedimiento («Le principe "audi...", cit., pág. 495). Concretamente, tiene su origen en las máximas *nemo damnari inaudita parte* y *audiatur et altera pars*. Vid. GAMERO CASADO, E.: «Omisión del trámite...», cit., pág. 100. Asimismo, vid. la enumeración de sentencias del TS que realiza SERRANO GUIRADO, E.: «El trámite de audiencia...», cit., pág. 137. Vid. también la STS de 11 de junio de 1984 (ref. Aranzadi 3460).

¹¹⁶ No obstante y pese a la ausencia de relevancia constitucional, GIOSTRA considera que eso no implica que la Norma Suprema se mantenga indiferente respecto al citado principio [«Contraddittorio (principio del). I Diritto processuale penale», *Enciclopedia giuridica*, Treccani, Roma, 1997, pág. 3], afirmación que puede extenderse a la generalidad de los ordenamientos europeos.

¹¹⁷ Vid. las SSTC 114/2000, de 5 de mayo (FJ 2) y 120/2000, de 10 de mayo (FJ 2).

¹¹⁸ Así, la igualdad entre las partes (STC 178/2001, de 17 de septiembre, FJ 3) en la participación en la formación del contenido de la sentencia se erige en premisa indispensable para su ejercicio. CONSOLAZIO, M.L.: «Principio del contraddittorio...», cit., pág. 345.

intervención del particular se produce generalmente sólo como parte, es decir, como «iniciadores del mismo y titulares de derechos subjetivos e intereses directos afectados o virtualmente afectados por el futuro acto»¹¹⁹. Por tanto, nos encontramos ante procedimientos lineales en los que, generalmente, un único ciudadano se sitúa frente a la Administración¹²⁰.

No obstante y a pesar de su carácter eminentemente procesal, la doctrina se ha planteado su traslación a otros ámbitos tanto del Derecho público como del privado. El argumento esgrimido ha sido su condición de regla reconocida universalmente y cuyo respeto debe exigirse tanto en el proceso judicial como en el resto de procedimientos jurídicos¹²¹. Así, este principio adquiriría, más allá del mero significado procesal, una connotación ético-ideológica, hasta el punto de considerarse una conquista de cualquier civilización moderna¹²². Abundando en esta idea, se ha resaltado su importancia como elemento esencial e indefectible de cualquier forma de procedimiento que quiera ser una garantía para los derechos del ser humano¹²³. De esta forma, el principio de contradicción constituiría un derecho de ciudadanía, perteneciente al estatuto del ciudadano.

Empero, estas reflexiones no deben conducir a la asimilación del procedimiento administrativo al proceso jurisdiccional, dado que no son automáticamente trasladables las garantías del segundo al primero¹²⁴. No obstante, cabe señalar que el procedimiento acaba siendo configurado a semejanza del proceso, dado que determinados principios de este último tienen carácter general y son, por tanto, perfectamente aplicables a cualquier procedimiento jurídico. En este sentido, se propugna únicamente una «procedimentalización» de la actuación administrativa, dado que el procedimiento nunca puede constituir una imitación del proceso¹²⁵. Por esta razón y como ya veremos, la vulneración del mismo principio en una y otra sede no conlleva necesariamente las mismas consecuencias ni tiene prevista la misma tutela.

En el ámbito de la Administración pública, su traslación representa la opción normativa adoptada en la mayoría de los Estados para solventar la pérdida de confianza por parte de la sociedad mediante la instauración de una cultura del diálogo. De esta forma, la generalidad de los ordenamientos ha configurado sus procedimientos administrativos comunes siguiendo las reglas del principio de contradicción. La considerable ampliación del campo de actuación administrativa supone una injerencia cada vez mayor en la esfera individual del ciudadano. Este factor ha otorgado un papel

¹¹⁹ SÁNCHEZ MORÓN, M.: *La participación del ciudadano...*, cit., pág. 103.

¹²⁰ GONZÁLEZ PÉREZ J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Comentarios a la Ley...*, cit., Vol. I, pág. 2.001.

¹²¹ La doctrina ha exigido su aplicación incluso en los métodos alternativos de resolución de conflictos (*vid.* KESSEDIAN, C.: «Principe de la contradiction et arbitrage», *Revue de l'arbitrage* núm. 3, 1995, págs. 381 y ss.). En el ordenamiento tributario francés, el principio de contradicción se respeta incluso en el procedimiento ante las «commissions départementales».

¹²² *Vid.* la STS de 20 de septiembre de 1980 (ref. Aranzadi 3758).

¹²³ MARTINETTO, G.: «Contraddittorio (principio...», cit., Vol. III, pág. 459. En el ámbito tributario, *vid.* la exigencia que realiza BALTUS de un procedimiento justo frente a la Administración tributaria al poner en relación los derechos humanos con la tributación («Introduction» en la obra colectiva *Taxation and Human Rights*, Kluwer, Róterdam, 1988, pág. 1).

¹²⁴ *Vid.* la STC 68/1985, de 27 de mayo y el ATC 604/1987, de 20 de mayo (FJ 3).

¹²⁵ ISAAC, G.: *La procédure administrative non contentieuse*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, París, 1968, págs. 105 y 106.

destacado a la regulación de dichos procedimientos ¹²⁶, subordinándose la validez de las decisiones administrativas al cumplimiento de concretas formalidades ¹²⁷. Sin embargo, conviene señalar que estos trámites no se establecen únicamente como garantía de la participación y tutela de la posición jurídica de los interesados sino también como cauce de legalidad y de eficacia del procedimiento mismo ¹²⁸.

Originariamente, éste era considerado en mayor medida como una garantía para los administrados frente a su actual concepción como *iter* necesario para asegurar la Justicia y el acierto de la resolución ¹²⁹. En esta línea, no cabe reducirlo exclusivamente a su dimensión garantista sino que, por el contrario, deben potenciarse conexiones con la participación así como con la búsqueda del consenso a fin de conseguir la eficacia social o financiera ¹³⁰. En suma, la actuación administrativa debe estar dirigida a realizar el valor Justicia previniendo el conflicto y evitando la controversia. El logro de estos fines presupone su correcta regulación mediante la ponderación de los principios que deben regirlo ¹³¹, con el fin de asegurar una buena administración ¹³² dirigida a la salvaguarda tanto del interés general como de los derechos de todos los ciudadanos ¹³³. Por estas razones y por su sujeción a la reserva de ley del artículo 105 c) de la CE, la audiencia al interesado ha sido considerada como una «institución jurídica constitucionalmente relevante» ¹³⁴.

Atendiendo a estos condicionantes, la doctrina ha juzgado el carácter contradictorio del procedimiento como una exigencia irrenunciable para la consecución de los fines de garantía, eficacia y participación. Así, se ha afirmado que la actuación del principio *audi alteram partem* incrementa las posibilidades de una justa aplicación de la ley así como de la adecuación de la actuación admi-

¹²⁶ HILF, M., CIESLA, G. y PACHE, E.: «Rights vis-à-vis...», cit., págs. 456 y 457.

¹²⁷ Sin embargo, también cabe recalcar que «no todos los vicios o imperfecciones padecidos en la tramitación de un procedimiento administrativo tienen entidad jurídica y trascendencia suficiente para amparar una pretensión anulatoria por causa formal, dado que sólo los defectos muy graves que impidan al acto formal alcanzar su propia finalidad o que produzcan indefensión de los afectados podrían lograr los efectos invalidatorios pretendidos» (SSTS de 15 de diciembre de 1987 (ref. Aranzadi 9503, FJ 2), de 25 de febrero de 1987 (ref. Aranzadi 3374, FJ 2), de 30 de abril de 1984 (ref. Aranzadi 2177), de 25 de junio de 1981 (ref. Aranzadi 2948), de 17 de marzo de 1964 (ref. Aranzadi 1131), de 29 de octubre de 1962 (ref. Aranzadi 4161) y de 13 de enero de 1961 (ref. Aranzadi 138)).

¹²⁸ Vid. SAINZ MORENO, F.: «Principios y ámbito de aplicación de la LAP (en particular, arts. 1 a 3)» en la obra colectiva *Administraciones Públicas y Ciudadanos (Estudio sistemático de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común)*, Praxis, Barcelona, 1993, pág. 141. SSTS de 5 de diciembre de 2000 (ref. Aranzadi 10087, FJ 2), de 16 de junio de 1993 (ref. Aranzadi 4347, FJ 3) y de 17 de octubre de 1989 (ref. Aranzadi 7192, FJ 1).

¹²⁹ SERRANO GUIRADO, E.: «El trámite de audiencia...», cit., pág. 130. Vid. asimismo las SSTS de 21 de diciembre de 1983 (ref. Aranzadi 6404) y de 16 de diciembre de 1982 (ref. Aranzadi 8001).

¹³⁰ COSTA, J.P.: «Droit et évaluation», *Revue Française d'Administration Publique* núm. 66, 1993, págs. 221 y ss.

¹³¹ Vid. la enumeración de principios que realiza SAINZ MORENO, F.: «Principios y ámbito de...», cit., págs. 105 y ss.

¹³² En la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea se ha reconocido el derecho a una buena administración en el artículo 39 y que posteriormente ha sido trasladado al artículo 41 del Proyecto de Constitución Europea. Asimismo, la Ley 4/1999 ha incluido este principio entre los que deben regir las relaciones con los ciudadanos. En el Derecho comparado, vid. el artículo 97 de la Constitución italiana.

¹³³ Vid. entre otras las SSTS de 12 de noviembre de 1900 y de 31 de diciembre de 1932 (citadas por SERRANO GUIRADO, E.: «El trámite de audiencia...», cit., págs. 131 y 132) y el FJ 1 de la STS de 17 de octubre de 1989 (ref. Aranzadi 7192).

¹³⁴ MALARET I GARCÍA, E.: «Los principios del procedimiento administrativo...», cit., págs. 311 y 312. Vid. la STS de 21 de diciembre de 1983 (ref. Aranzadi 6404).

nistrativa al interés público sin sacrificio de la posición jurídica del interesado ¹³⁵. Abundando en esta idea, la participación en clave colaboradora del interesado facilita la objetividad e imparcialidad de dicha actuación al posibilitar una completa y exacta ponderación de los intereses en juego. Concretamente, la adopción de resoluciones en cuyo procedimiento ha intervenido el interesado supone un incremento de la «democratización» ¹³⁶ y asegura, en mayor medida, el respeto de la legalidad así como reduce las probabilidades de su anulación o modificación en sede jurisdiccional. Estos aspectos contribuyen a un buen funcionamiento de la Administración, beneficiando no sólo al ciudadano sino también al ente público y a la colectividad al asegurar una mayor adecuación de la resolución al ordenamiento. Así y frente a los temores a que pueda suponer un freno a la actuación administrativa, cabe defender que la participación del interesado está dirigida a la agilización del procedimiento ¹³⁷.

El principio *audi alteram partem* o de contradicción ha sido enmarcado dentro de las garantías procedimentales que la doctrina internacional ha designado como «rights vis-à-vis the administration» ¹³⁸ y cuyo origen cabe situar en el «due process» ¹³⁹ acuñado en los países anglosajones. Estos derechos pueden ser definidos como aquellos que deben preverse y respetarse en todos los procedimientos realizados ante una Administración pública para salvaguardar los derechos, libertades e intereses de los ciudadanos que pueden verse afectados por su actuación. Concretamente, tienen por fin asegurar aquella información y participación que permita al interesado o parte en un procedimiento tutelar, y defender sus derechos e intereses ¹⁴⁰. A mayor abundamiento y dado su anclaje en el Derecho natural, postulan que dichas garantías no pueden, en ningún caso, ser vulneradas y, por consiguiente, deben siempre actuarse, incluso en ausencia de previsión normativa expresa ¹⁴¹.

No obstante, resulta imprescindible ampliar esta visión reduccionista que tiende a primar la posición del administrado e ignorar la dimensión pública del procedimiento ¹⁴². Esta orientación lleva a esta corriente hasta el extremo de asimilar el derecho de defensa con el principio de contradicción, al considerar este último como un corolario imprescindible del primero ¹⁴³. Sin embargo y a pesar de su configuración como garantía esencial, debe descartarse la identificación del principio

¹³⁵ SERRANO GUIRADO, E.: «El trámite de audiencia...», cit., pág. 136.

¹³⁶ LANGROD, G.: «Procédure administrative et...», cit., págs. 90 y 91.

¹³⁷ ISAAC, G.: *La procédure administrative...*, cit., pág. 387; NAVARRO EGEA, M.: «La audiencia del contribuyente...», cit., pág. 714.

¹³⁸ HILF, M., CIESLA, G. y PACHE, E.: «Rights vis-à-vis...», cit., pág. 455. En el ordenamiento francés han sido denominados como «droits vis-à-vis l'administration» y, en concreto, «droits de la défense», *vid.* BRAIBANT, G.: «Droits vis-à-vis...», cit., pág. 427.

¹³⁹ Para WALINE la ausencia de recursos judiciales contra los actos administrativos forzaba en mayor medida dicha configuración de los procedimientos administrativos en los ordenamientos anglosajones («Le principe "audi...», cit., págs. 496 y ss.).

¹⁴⁰ HILF, M., CIESLA, G. y PACHE, E.: «Rights vis-à-vis...», cit., págs. 455 y 458.

¹⁴¹ LANGROD propugna el carácter contradictorio del procedimiento incluso cuando únicamente intervengan la Administración y un particular («Procédure administrative et...», cit., pág. 77).

¹⁴² MORILLO MÉNDEZ, A.: «El trámite de audiencia...», cit., pág. 4.

¹⁴³ RICHER, D.: *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, París, 1997, pág. 184.

de contradicción en las sedes administrativa y jurisdiccional, en aras de no vaciar su contenido en la última ¹⁴⁴. Como ya desarrollaremos, una configuración tal dificulta extraordinariamente extender su ámbito de actuación más allá del judicial ¹⁴⁵.

Recapitulando y siguiendo a GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ, juzgamos que «en cualquier caso, es de esencia a todo procedimiento su carácter contradictorio, es decir, la posibilidad de que se hagan valer los distintos intereses en juego y de que esos intereses sean adecuadamente confrontados en presencia de sus respectivos titulares antes de adoptar una decisión definitiva» ¹⁴⁶. En consecuencia, el respeto por parte de la Administración del principio de contradicción y, fundamentalmente, del trámite de audiencia constituye, en la mayoría de los casos, «presupuesto de validez o de eficacia del acto administrativo» ¹⁴⁷. Atendiendo a estos planteamientos, podemos afirmar y confirmar con rotundidad la condición de doble garantía jurídica del citado principio, en cuanto que «un trámite establecido para la defensa del administrado sirve también de garantía al interés público» ¹⁴⁸.

Estas exigencias parecen superadas en el Derecho administrativo actual, dado que la mayoría de los ordenamientos atribuyen a sus procedimientos carácter contradictorio mediante la previsión del derecho de alegaciones y del trámite de audiencia ¹⁴⁹. No obstante, dicho carácter se deriva de su expresa previsión en la legislación ordinaria, sin que quepa inferirla de ningún precepto constitucional ¹⁵⁰. Únicamente en el ámbito comunitario ¹⁵¹ y en los ordenamientos alemán ¹⁵² e

¹⁴⁴ CONSOLAZIO, M.L.: «Principio del contraddittorio...», cit., pág. 350.

¹⁴⁵ ISAAC, G.: *La procédure administrative...*, cit., pág. 389.

¹⁴⁶ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. II, pág. 453.

¹⁴⁷ SERRANO GUIRADO, E.: «El trámite de audiencia...», cit., pág. 136.

¹⁴⁸ SERRANO GUIRADO, E.: «El trámite de audiencia...», cit., pág. 136. SSTS de 24 de abril de 2000 (ref. Aranzadi 4901, FJ 2) y de 20 de septiembre de 1980 (ref. Aranzadi 3758).

¹⁴⁹ Vid. entre otras la Ley de Procedimiento Administrativo alemana de 25 de mayo de 1976 en su parágrafo 28.1, la LRJAP-PAC de 26 de noviembre de 1992 y la Ley italiana 241/1990, de 7 de agosto en sus artículos 9 y 10.

¹⁵⁰ Como ya hemos señalado, la previsión de una audiencia al interesado en cada concreto procedimiento administrativo constituye una opción que queda a discrecionalidad del legislador.

¹⁵¹ El ordenamiento comunitario carece, por el momento, de una previsión general que lo garantice, contando únicamente con previsiones específicas. No obstante, debemos destacar como el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha reconocido el derecho a un procedimiento debido –«due process»– y con él, el principio de contradicción como principio general del Derecho comunitario. Vid. el estudio de SÁNCHEZ MORÓN en materia de principios generales del procedimiento administrativo comunitario fijados por el Tribunal de Justicia y sobre la influencia de la misma en las legislaciones internas de los diversos Estados miembros («Los principios generales del procedimiento administrativo comunitario y la reforma de legislación básica española» en la obra colectiva *La protección jurídica del ciudadano (Procedimiento administrativo y garantías jurisdiccionales)*, Civitas, Madrid, 1993, Tomo I, págs. 505 y ss.). Esta situación parece estar próxima a su fin, dado que la proclamación de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea puede considerarse un ejemplo de su previsión general aunque todavía no se hayan despejado las dudas sobre su eficacia jurídica. Concretamente, su artículo 37 recoge el derecho a una buena administración que comprende el «derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que le afecte desfavorablemente». A mayor abundamiento, cabe señalar que este derecho ha sido recogido en el artículo II-41 del Proyecto de Constitución Europea, reproduciendo el contenido del artículo 37 de la Carta de Derechos Fundamentales.

¹⁵² El ordenamiento alemán garantiza únicamente el principio *audi alteram partem* respecto a la función jurisdiccional en el artículo 103.1 de la Ley Fundamental. Sin embargo, el derecho a ser oído –«rechtliches Gehör»– ha sido configurado como principio general del Derecho, extendiendo su ámbito de actuación también al ámbito administrativo (KEMPER, G-H.: «Droit de la défense et «rechtliches Gehör» devant l'administration et les tribunaux administratifs allemands»,

inglés ¹⁵³, el principio *audi alteram partem* constituye un principio general del Derecho. En cambio, en Francia no se ha reconocido expresamente como tal sino como derivado del derecho de defensa –«droit de la défense»– y, a su vez, este último únicamente ha recibido dicha naturaleza en los procedimientos administrativos sancionadores ¹⁵⁴.

Como ya hemos apuntado, entre las garantías que integran el derecho a un justo procedimiento –«due process» o «rights vis-à-vis the administration»– podemos concluir que la más importante es la derivada de la traslación del principio *audi alteram partem* o de contradicción. Éste conlleva el derecho a ser oído ¹⁵⁵ y constituye, según la doctrina, el mínimo de todo procedimiento jurídico. Sin embargo, en sede administrativa no cabe afirmar su preceptiva actuación en la generalidad de los ordenamientos fuera de los casos previstos normativamente ¹⁵⁶. No obstante, destaca la evolución que está experimentando el citado principio, dado, por una parte, el notable incremento de países que lo imponen en sus procedimientos; y, por otra, la notable labor jurisprudencial de extensión del mismo a cualquier actuación que afecte a la esfera individual del ciudadano, con independencia de la naturaleza de la misma ¹⁵⁷. Empero, cabe señalar que en la actualidad esa labor de extensión se limita principalmente a los procedimientos administrativos sancionadores. A mayor abundamiento, debemos apuntar las diferentes funciones que va asumiendo el principio de contradicción más allá de su vertiente garantista y que entroncan con la sustancial mejora del procedimiento de aplicación de los tributos por el cumplimiento de diversos mandatos constitucionales –objetividad, eficacia, capacidad económica, etc.– así como de vehículo de negociación y negociación mediante la procedimentalización de las técnicas convencionales.

Llegados a este punto, cabe señalar que la instauración del derecho de alegaciones y del trámite de audiencia y, por tanto, del principio de contradicción no constituye una novedad en la disciplina tributaria ¹⁵⁸. Por una parte, debemos destacar la labor de extensión jurisprudencial de este último a otras órbitas distintas de la procesal en su labor de conciliación entre las prerrogativas de

EDCE núm. 47, 1995, pág. 591). A mayor abundamiento, también se haya garantizado mediante su previsión en la legislación ordinaria. Concretamente, está reconocido en la Ley de Procedimiento Administrativo de 25 de mayo de 1976 en su parágrafo 28.1. El citado principio implica la posibilidad de presentar observaciones y exponer, con carácter previo a la decisión, su propio punto de vista sobre aquellos hechos susceptibles de influir sobre la misma.

¹⁵³ En Inglaterra hacen referencia al «due process of law».

¹⁵⁴ Vid. la evolución jurisprudencial y el análisis de las sentencias del «CONSEIL D'ÉTAT» donde se reconoce los «droits de la défense», en WALINE, M.: «Le principe "audi...", cit., págs. 500 y ss. No obstante, cabe señalar que el citado autor tiende a identificar el principio de contradicción y el derecho de defensa. Vid. asimismo STASSINOPOULOS, M.: *Le droit de la défense devant les autorités administratives*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, París, 1976, pág. 50.

¹⁵⁵ BREWER-CARIAS, A.R.: *Les principes de la procédure...*, cit., pág. 144.

¹⁵⁶ Como excepción, debemos recordar los casos comunitario y alemán en los que constituye un principio general del Derecho. Asimismo debe destacarse su extensión jurisprudencial a los procedimientos administrativos sancionadores.

¹⁵⁷ BRAIBANT, G.: «Droits vis-à-vis...», cit., pág. 438; ISAAC, G.: *La procédure administrative...*, cit., pág. 387.

¹⁵⁸ El Libro Blanco para la Reforma de la LGT apostaba por introducir un precepto de carácter didáctico que señale los principios que deben informar el desarrollo de los procedimientos tributarios y entre los que destaca el principio de contradicción. Finalmente, este precepto no ha sido incluido, indicando únicamente en el artículo 97 que las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos se regularán bien por las normas especiales establecidas en este título y la normativa reglamentaria dictada en su desarrollo, así como por las normas procedimentales recogidas en otras leyes tributarias y en su normativa reglamentaria de desarrollo, bien supletoriamente, por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos.

los poderes públicos y los derechos y libertades de los contribuyentes ¹⁵⁹. No obstante, esta ampliación de su ámbito de actuación se ha limitado prácticamente a los procedimientos de imposición de sanciones ¹⁶⁰. Por otra parte, en las dos últimas décadas el legislador ha complementado esta labor mediante la progresiva y limitada instauración del trámite de audiencia en un mayor número de procedimientos tributarios. De esta forma, hasta la promulgación de la LDGC y la generalización que del derecho de alegaciones y del trámite de audiencia, el citado principio únicamente se actuaba en determinados supuestos dispersos previstos en la antigua LGT, la LIS, el RGIT y el RIVA que a continuación desarrollaremos.

Asimismo, en el Derecho comparado constatamos en la actualidad un progresivo reconocimiento normativo de un mayor número de garantías al contribuyente en los procedimientos de aplicación del tributo. En este sentido, destacan las medidas legislativas dirigidas a asegurar el respeto de su posición jurídica conocidas como «taxpayer protection» ¹⁶¹ o estatuto del contribuyente ¹⁶². Estas disposiciones han sido promulgadas con el fin de procurar un mayor equilibrio entre los derechos de los ciudadanos y las potestades que permiten la efectividad del deber de contribuir. De esta forma, tienden a reforzar las garantías que le asisten en su legítimo derecho a una justa tributación frente a la actuación administrativa ¹⁶³. Entre estas últimas, cabría destacar el carácter contradictorio de los procedimientos tributarios, instrumentado fundamentalmente a través del derecho de alegaciones y del trámite de audiencia.

No obstante, la inexistencia de un precepto en nuestra Constitución que exija su respeto y la ausencia de una previsión en la legislación ordinaria impedían su efectiva y generalizada actuación fuera de los casos normativamente previstos. A mayor abundamiento, la imposibilidad de extender las garantías constitucionales del justo proceso ¹⁶⁴ o del derecho a la tutela judicial efectiva a la totalidad de los procedimientos administrativos ha impedido exigir su aplicación en nuestra disciplina. Por tanto, en materia tributaria fuera de los supuestos previstos normativamente y hasta la promulgación de la LDGC, la actuación del principio de contradicción sólo constituía una facultad para la Administración. Este planteamiento únicamente perdía vigencia en aquellos ordenamientos –que no es el caso del español– en los que había sido reconocido como un principio general del Derecho, cuyo respeto era incuestionable.

¹⁵⁹ En este sentido, el papel de la jurisprudencia es fundamental en la regulación de los procedimientos de aplicación de los tributos previendo o extendiendo determinados derechos del contribuyente más allá del ámbito normativamente previsto.

¹⁶⁰ SSTC 18/1981, de 8 de junio (FJ 2), 76/1990, de 26 de abril [FJ 4 a)] y 246/1991, de 19 de diciembre (FJ 3).

¹⁶¹ Vid. la obra colectiva *Taxpayer protection in the European Union*, Kluwer, La Haya, 1998.

¹⁶² La «charte du contribuable vérifié» francesa, el «Statuto del contribuente» italiano, la Declaración de Derechos del contribuyente canadiense, la «Taxpayer's Charter» británica. En otros ordenamientos, dicho «estatuto» del contribuyente se inserta en las normas reguladoras de los diferentes procedimientos tributarios como ha ocurrido en España con la reforma de la LGT. Éste también es el caso del ordenamiento alemán (OTA) y del estadounidense (IRC). Vid. ROZAS VALDÉS, J.A., HERRERA MOLINA, P.M. y MAURICIO SUBIRANA, S.: «Estatuto del contribuyente: una visión COMPARADA (1)», *CT* núm. 94, 2000, pág. 105.

¹⁶³ VAN RIJN, A.: «A comparative study of taxpayer protection in five member countries of the European Union» en la obra colectiva *Taxpayer protection in the European Union*, Kluwer, La Haya, 1998, pág. 45.

¹⁶⁴ COMOGLIO, L.P.: «Contraddittorio (principio del)...», cit., pág. 19.

Sin embargo, los efectos positivos vislumbrados junto a la voluntad de instaurarlo llevaron a la doctrina por diferentes caminos para exigir su aplicación, dado que los procedimientos tributarios también inciden notablemente en la esfera jurídica del ciudadano ¹⁶⁵. Un sector reclamó la aplicación del derecho a un justo procedimiento administrativo ¹⁶⁶ para exigir el carácter contradictorio de la gestión tributaria ¹⁶⁷, como presupuesto y condición esencial de su legitimidad y de garantía del derecho a una justa tributación ¹⁶⁸. Otro sector doctrinal intentó reconducir los derechos del contribuyente al concepto más amplio de los derechos humanos para conseguir el respeto de los diferentes acuerdos internacionales y, especialmente, los preceptos relativos a un justo proceso ¹⁶⁹. De esta forma, pretendían conseguir, mediante la extensión normativa de determinadas garantías procedimentales, un mayor equilibrio entre los derechos de los contribuyentes y las potestades de la Administración ¹⁷⁰. Abundando en esta idea, diversos autores propugnaron la aplicación del artículo 6.1 del CEDH a los procedimientos tributarios, en aras de instaurar así el principio de contradicción y, por consiguiente, un verdadero diálogo entre ambas partes de la relación ¹⁷¹. Sin embargo, esta invocación del justo proceso y, concretamente, su aplicación a los procedimientos tributarios ha sido rechazada por el TEDH ¹⁷².

En el ordenamiento español, su reivindicación también se produjo en la esfera tributaria alegando su vigencia en el procedimiento administrativo común y el carácter supletorio de este último. Sin embargo y dado que la LRJAP-PAC y, concretamente, su Disposición Adicional Quinta remitía y todavía remite a la concreta regulación de los procedimientos de gestión, no podía exigirse su aplicación. Este planteamiento generó una fuerte oposición a la especialidad de nuestra materia como argumento legitimador para rechazar su actuación. En este sentido, reclamaban la igualdad de derechos en ambos procedimientos y, entre ellos, la aplicación generalizada del principio de contradicción a los tributarios. En suma, constatamos como la difícil convivencia entre la especialidad de nuestra disciplina y la generalidad del procedimiento administrativo común ¹⁷³ conllevaba distor-

¹⁶⁵ FERLAZZO NATOLI, L.: «La rilevanza del principio...», cit., pág. 552.

¹⁶⁶ La «Corte Costituzionale» italiana ha configurado el principio del «giusto procedimento» como un principio general del Derecho, exigiendo su aplicación en materia de «avvisi di accertamento». Vid. las sentencias de la «Corte Costituzionale» de 2 de marzo de 1968 (núm. 13) y de 20 de marzo de 1978 (núm. 23). No obstante, las citadas sentencias han descartado que dicho principio tenga relevancia constitucional. Este principio implica que los sujetos implicados en un procedimiento administrativo puedan exponer sus razones con anterioridad a que sean adoptadas resoluciones que afecten a su esfera personal. Sin embargo, esta jurisprudencia no ha sido suficiente para exigir la actuación del principio de contradicción en el «accertamento tributario».

¹⁶⁷ RICHER afirma que la noción de un procedimiento justo y equitativo conlleva ante todo el respeto del principio de contradicción, como garantía tanto de la igualdad de las partes (vid. el FJ 1 de la STC 277/2000, de 27 de noviembre) como del derecho de las partes de exponer su punto de vista (Les droits du contribuable..., cit., pág. 184).

¹⁶⁸ FEDELE, A.: «L'accertamento tributario...», cit., págs. 28 y ss.

¹⁶⁹ Principalmente, la Convención Europea de Derechos Humanos. Así, con respecto al proceso vid. la necesidad de contradicción que exige el TEDH en sus sentencias de 20 de noviembre de 1989, caso Kostovski, § 41; 15 de junio de 1992, caso Lüdi, § 47; 23 de abril de 1997, caso Van Mechelen y otros, § 51 de 27 de febrero de 2001, caso Lucà, § 40.

¹⁷⁰ LÓPEZ, C.: *Les pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale en France et au Canada*, Editions L'Harmattan, París, 1997, pág. 81.

¹⁷¹ Vid. LE GALL, J-P.: «À quel moment le contradictoire? Une application de la Convention Européenne des Droits de l'Homme», *Gazette du Palais* de 4 de julio de 1996, págs. 691 y ss.

¹⁷² Vid. RICHER, D.: *Les droits du contribuable...*, cit., pág. 183.

¹⁷³ Vid. MARTÍN QUERALT, J.: «Editorial. La perenne singularidad de lo tributario», *TF* núm. 27, 1993, págs. 3 y ss.

siones entre los derechos y garantías reconocidas a los ciudadanos en uno y otro ámbito ¹⁷⁴. Estas reflexiones nos hacen cuestionarnos en qué medida este grado de especialidad es suficiente para descartar su aplicación al contribuyente ¹⁷⁵. Por tanto, el interrogante que queda latente radica en comprobar si la condición de contribuyente es extraña a la de administrado o si, por el contrario, es inherente a la misma. Así, una vez implantado en el Derecho administrativo, «no puede nunca permitirse el sacrificio de las garantías mínimas de defensa paritaria, instrumentadas a través de contradicción, en virtud de justificaciones relativas a la especialidad del procedimiento, cuando la estructura de dichos procedimientos sea bilateral o contenciosa, implicando constantemente la presencia de una verdadera *contentio inter partes*. Por ello, la contradicción, como principio fundamental, y las garantías que permiten su actuación deben estimarse objetivamente inderogables» ¹⁷⁶. Esta discusión ha concluido, en la actualidad, con la promulgación de la LDGC que ha trasladado la práctica totalidad de los derechos que asistían a los administrados a nuestros procedimientos.

Como ya hemos señalado en el Capítulo anterior, la participación activa del contribuyente se ha reclamado en mayor medida en las actuaciones tendentes a la determinación de la deuda. Tradicionalmente, la ausencia de tutela directa en los procedimientos tributarios había sido justificada señalando que los actos de instrucción eran recogidos en el acta correspondiente. De este modo, la motivación y la posibilidad de impugnación de esta última constituían la garantía de los intereses eventualmente lesionados ¹⁷⁷. En este sentido, el acto de liquidación funcionaba como una *provocatio ad opponendum*, sirviendo de punto de conexión entre la fase administrativa y la jurisdiccional. En consecuencia, el contribuyente podía aceptarla o impugnarla, razón por la cual esta doctrina consideraba lógico que la actuación del principio de contradicción sólo se produjera una vez emanado el acto correspondiente ¹⁷⁸. Sin embargo, en las últimas dos décadas la implicación del obligado tributario ha aumentado considerablemente tanto para favorecer el desempeño de la función administrativa como para asegurar una tributación acorde con la efectiva capacidad económica ¹⁷⁹. Por consiguiente, parecía inconcebible que después de haber confiado a los ciudadanos la autoliquidación de sus tributos con el correspondiente ingreso, se procediera posteriormente a su modificación sin su participación ¹⁸⁰. Una configuración tal daría al traste con el nuevo clima de colaboración que quiere instituir el legislador en la relación tributaria.

La crisis de la actuación administrativa y la posición de supremacía fáctica que el ente público ostenta han ocasionado un elevado nivel de conflictividad en aquellos supuestos en que los contribuyentes ven imposibilitado el ejercicio de una adecuada defensa de sus intereses ¹⁸¹. A mayor

¹⁷⁴ LAVIGNE, P.: «Le contribuable comme usager...», cit., pág. 80.

¹⁷⁵ En el mismo sentido, MARTÍN QUERALT, J.: «Editorial. Las cosas...», cit., págs. 3 y ss. Así, es interesante la calificación de «ciudadano contribuyente» como exigencia del respeto de las garantías del procedimiento administrativo en los tributarios (DELORME, G.: «La protection du...», cit., pág. 127).

¹⁷⁶ COMOGLIO, L.P.: «Contraddittorio (principio del)...», cit., pág. 19.

¹⁷⁷ GALLO, F.: «Accertamento e garanzie...», cit., pág. 67.

¹⁷⁸ NAVARRO EGEA, M.: «La audiencia del contribuyente...», cit., pág. 716.

¹⁷⁹ CAPOLUPO, S.: «Contraddittorio e limiti...», cit., pág. 9.325. En el ordenamiento español, baste destacar el refuerzo del carácter contradictorio del procedimiento Inspector realizado por el nuevo artículo 33 ter del RGIT.

¹⁸⁰ CAPOLUPO, S.: «Contraddittorio e limiti...», cit., pág. 9.325.

¹⁸¹ CAPOLUPO, S.: «Il principio del contraddittorio...», cit., pág. 7.111.

abundamiento, la ya de por sí difícil tarea de conciliación de intereses entre ambas partes tampoco se ha visto facilitada mediante el empleo de una exquisita técnica jurídica. En este clima, no ha podido constatarse más colaboración que la impuesta por los textos normativos, intentando el contribuyente reducir la cuantía a pagar y la Administración aumentar la recaudación en aras de erradicar el fraude fiscal. La posibilidad de cualquier tipo de diálogo estaba prácticamente descartada, siendo necesario para su instauración un notable cambio de actitud de las partes. Así, la situación descrita junto a la imprecisión de la legislación fiscal, la generalización de las autoliquidaciones, las graves consecuencias de la conflictividad de nuestra materia y otros argumentos renovaron el interés por la instauración y traslación del principio de contradicción a los procedimientos tributarios.

Estos factores determinan que, en la actualidad, la aplicación del citado principio se exija como una garantía esencial e indispensable no sólo para lograr una cultura de diálogo y transparencia, sino también para aumentar la certeza de la relación jurídico-tributaria ¹⁸². En consecuencia, la doctrina aboga por extender la participación del contribuyente con carácter previo a la emanación del acto administrativo y, por tanto, a su revisión en sede administrativa o judicial ¹⁸³. Anteriormente, la pretendida ausencia de discrecionalidad garantizaba la imparcialidad que, en caso contrario, debía ser asegurada por el principio de contradicción ¹⁸⁴. Sin embargo, su aplicación –considerada como expresión elemental e irrenunciable de un sistema jurídico evolucionado– se hace hoy siquiera más necesaria ante el empleo de conceptos jurídicos indeterminados y de complejas cuestiones técnicas que inciden en gran medida en la liquidación de los tributos y, de igual forma, sobre el principio de capacidad económica.

Abundando en esta idea, cada vez son más numerosos los autores que consideran que determinados principios que informan el proceso contencioso-administrativo también deberían ser respetados en la fase administrativa que lo precede y condiciona ¹⁸⁵. En este sentido, la naturaleza *ex lege* de la obligación tributaria no constituiría, *prima facie*, un obstáculo al carácter contradictorio de los procedimientos tributarios, a diferencia de lo que ocurre con las técnicas convencionales ¹⁸⁶. Por el contrario, la paridad jurídica de ambas partes aconsejaría que el contribuyente pudiese presentar sus observaciones a la determinación de la base imponible realizada por la Administración ¹⁸⁷.

En suma, constatamos como la doctrina se muestra cada vez más favorable a que este principio opere también con carácter previo a la emanación del acto de liquidación e, incluso, en el seno del procedimiento de comprobación e investigación tal y como ha previsto el artículo 33 ter del RGIT. La relevancia adquirida por estos derechos deriva de la escasa importancia atribuida hasta fechas relativamente recientes a las reglas procedimentales respecto a las leyes sustantivas. En este sentido, el procedimiento de determinación del tributo debe perseguir como objetivo valorar y repartir, con la mayor equidad posible y en función de la efectiva capacidad económica, las cargas públicas

¹⁸² FERLAZZO NATOLI, L.: «La rilevanza del principio...», cit., pág. 543.

¹⁸³ CAPOLUPO, S.: «Contraddittorio e limiti...», cit., pág. 9.326.

¹⁸⁴ DI PIETRO, A.: «Il contribuente nell'accertamento...», cit., pág. 532.

¹⁸⁵ FEDELE, A.: «L'accertamento tributario...», cit., pág. 31.

¹⁸⁶ NAVARRO EGEA, M.: «El derecho a presentar...», cit., págs. 556 y 561.

¹⁸⁷ CONSOLAZIO, M.L.: «Principio del contraddittorio...», cit., págs. 345 y 347.

entre los ciudadanos ¹⁸⁸. De esta forma, el derecho de alegaciones y el trámite de audiencia se erigen en el principal instrumento de participación activa de cara a la formación del acto administrativo y a su mejor adecuación al ordenamiento. Para asegurar su efectividad, deberá garantizarse que las aportaciones del particular serán tomadas en consideración en la propuesta de regularización, sin posibilidad de apreciación discrecional por parte del órgano actuario. En consecuencia, la citada actuación constituiría una condición de validez de la liquidación correspondiente. A mayor abundamiento, debe señalarse que su ejercicio no representa únicamente la reproducción de un trámite procesal sino que cumple una función adicional relacionada con un nuevo clima de colaboración entre Administración y contribuyente.

Como ya hemos señalado, en el ámbito tributario la actuación del principio *audi alteram partem* conlleva principalmente la actuación del obligado tributario como parte ¹⁸⁹, siendo difícil la existencia de terceros interesados ¹⁹⁰. De esta forma, nos encontramos ante un procedimiento lineal en el que el ciudadano se enfrenta a la Administración ¹⁹¹, que a su vez es juez y parte. En este caso, la bilateralidad de la audiencia frente a un tercero imparcial queda ciertamente diluida, quedando a expensas del respeto de los principios de imparcialidad, objetividad y transparencia de la actuación administrativa. Éstos excluyen cualquier valoración del supuesto ajena a la ponderación de ambos intereses de conformidad con lo establecido por la norma ¹⁹². Abundando en esta idea, cabe recordar que el ordenamiento puede exigir el sacrificio del interés del particular, pero también puede, por el contrario, imponer su satisfacción, o la conjugación de ambos, privado y público ¹⁹³.

Por estas razones, debe conectarse con la idea de participación/colaboración idónea para la consecución de otros fines previstos constitucionalmente como son los de capacidad económica ¹⁹⁴, eficacia, imparcialidad, buen funcionamiento de la Administración pública ¹⁹⁵, etc. En este sentido, la doctrina ha destacado cómo la actuación del principio de contradicción puede permitir un mayor ajuste a la legalidad y al caso concreto de la resolución administrativa ¹⁹⁶. En suma, una configuración tal de los procedimientos tributarios reduciría las posibilidades de lesión de los intereses del Fisco como consecuencia de la citada participación en términos de cooperación y tutela ¹⁹⁷. Por estas

¹⁸⁸ GALLO, F.: «Accertamento e garanzie...», cit., pág. 89.

¹⁸⁹ Así, serían parte en un procedimiento todas aquellas personas que pueden invocar una pretensión jurídica o un interés jurídico protegido por el ordenamiento (*vid.* ISAAC, G: *La procédure administrative...*, cit., pág. 111).

¹⁹⁰ Persona que solicita a la Administración una determinada acción, o sobre la cual dicha acción recae. Asimismo, aquella cuyo interés personal, cualquiera que sea, pueda verse afectado aunque sea indirectamente.

¹⁹¹ GONZÁLEZ PÉREZ J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Comentarios a la Ley...*, cit., Vol. I, pág. 2.001.

¹⁹² MORELL OCAÑA subraya cómo la búsqueda de esta objetividad se ha venido apoyando con los institutos de la prohibición de indefensión y con la interdicción de arbitrariedad [«El principio de objetividad en la Administración pública» en la obra colectiva *La protección jurídica del ciudadano (Procedimiento administrativo y garantías jurisdiccionales)*, Civitas, Madrid, 1993, Tomo I, pág. 153].

¹⁹³ *Ibidem*.

¹⁹⁴ GRASSI, E.: «La partecipazione del contribuente al procedimento tributario nell'accertamento con adesione», *Diritto e pratica tributaria*, 1998, pág. 1.505.

¹⁹⁵ BATISTONI FERRARA, F.: «Contraddittorio anticipato...», cit., pág. 192, también en *Il Fisco* núm. 32, 1994, págs. 7.509 y ss.

¹⁹⁶ LA ROSA, S.: «Caratteri e funzioni...», cit., pág. 44.

¹⁹⁷ CAPOLUPO, S.: «Contraddittorio e limiti...», cit., pág. 9.326.

razones, LA ROSA ha criticado aquellas visiones reduccionistas del principio de contradicción que únicamente resaltan su dimensión garantista ¹⁹⁸. Así, muestra de su dimensión pública y de la voluntad de eliminar los obstáculos a una justa determinación del tributo sería su conformación como carga en el procedimiento de gestión ¹⁹⁹. En definitiva, su carácter contradictorio no debe ser entendido como una confrontación entre Administración y contribuyente sino como la configuración adecuada para conseguir la colaboración en su interés común a la justa determinación del tributo. De esta forma, se conseguiría desechar cualquier actuación administrativa en interés propio e implicar al ciudadano en que la norma fuera correctamente aplicada. Asimismo, quedaría descartada cualquier relación de sujeción para destacar un equilibrio de las posiciones jurídicas de ambas partes, en cuanto ambas quedarían igualmente sometidas al ordenamiento ²⁰⁰. Más allá han ido otros autores al entretener en su carácter contradictorio el cauce idóneo para la celebración de acuerdos con garantías suficientes para las dos partes de la relación tributaria.

En la actualidad, la vigencia de la nueva LGT –y antes la de LDGC– determina el necesario respeto del principio de contradicción por parte de la Administración, dada su incidencia directa sobre la validez de los procedimientos tributarios. Su previsión se erige en contramedida frente a los poderes y potestades administrativas, dirigida a la emanación de un acto de liquidación efectivamente fundado en el principio de capacidad económica ²⁰¹. El carácter contradictorio del procedimiento constituye una de las garantías que la ley confiere a los contribuyentes y que los Tribunales deberán velar para que sea rigurosamente respetada. En definitiva, su carácter esencial tanto para la tutela de la posición del ciudadano como para un mayor ajuste de la resolución al ordenamiento, debe llevar a los órganos jurisdiccionales a juzgarla indispensable para asegurar una mayor efectividad en la igualdad de las partes ²⁰². Asimismo, constituirá un importante instrumento de descongestión de la vía de revisión tanto económico-administrativa como jurisdiccional ²⁰³.

IV. ANTECEDENTES HISTÓRICOS

Con anterioridad a la promulgación de la LDGC, el ordenamiento tributario español carecía de una previsión normativa que instituyese con carácter general los institutos del derecho de alegaciones y del trámite de audiencia. No obstante, sí que podía constatarse su progresiva introducción en diversos procedimientos de nuestra disciplina. De esta forma, destacaba la instauración del trá-

¹⁹⁸ LA ROSA, S.: «Caratteri e funzioni...», cit., pág. 49.

¹⁹⁹ FEDELE, A.: «L'accertamento tributario...», cit., pág. 28.

²⁰⁰ ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Artículo 21...», cit., pág. 143.

²⁰¹ CAPOLUPO, S.: «Il principio del contraddittorio...», cit., pág. 7.114.

²⁰² No obstante, cabe señalar, tal y como ha afirmado el TS, que, a pesar de su importancia, esto no debe implicar una interpretación excesivamente formalista sino vinculada a la existencia de indefensión. *Vid.* las SSTs de 21 de octubre de 1980 (ref. Aranzadi 3927), de 14 de febrero de 1981 (ref. Aranzadi 625) y de 22 de septiembre de 1990 (ref. Aranzadi 1505).

²⁰³ LIÉBERT-CHAMPAGNE, M.: «L'acceptation des redressements par le contribuable», *Revue de Jurisprudence Fiscale* núm. 1, 1987, pág. 7.

mite de audiencia en materia de actas de disconformidad²⁰⁴ y de prueba preconstituida²⁰⁵ así como en las liquidaciones provisionales de oficio en el IVA²⁰⁶. Posteriormente, fue la Ley 25/1995 de Reforma de la LGT la que jugó un importante papel al ampliar notablemente su ámbito de actuación. Concretamente, instauró dicho trámite tanto en materia de derivación de responsabilidad²⁰⁷ como de sanciones²⁰⁸ y lo generalizó a todas las liquidaciones provisionales de oficio²⁰⁹. A continuación, vamos a estudiar someramente los precedentes a la generalización del principio de contradicción a la totalidad de los procedimientos tributarios.

En primer lugar, afrontaremos el trámite de audiencia previsto para los supuestos de tramitación de actas en disconformidad del artículo 56 del RGIT. Tradicionalmente, se ha afirmado el carácter contradictorio del procedimiento Inspector, dada la existencia de diversos elementos que así lo hacían suponer: comunicación del inicio de las actuaciones, asistencia por un asesor fiscal, posibilidad de realizar manifestaciones en las diligencias, trámite de audiencia, etc.²¹⁰ No obstante, juzgamos que hasta la promulgación de la LDGC y el posterior artículo 33 ter del RGIT dicha configuración era incompleta, dado que su actuación dejaba mucho que desear. En este sentido, basten como muestra las afirmaciones del Defensor del Pueblo al señalar que «en las inspecciones la mayoría de las cosas que se dicen de palabra, luego no constan por escrito»²¹¹. En suma, sólo podíamos constatar el carácter contradictorio de la liquidación administrativa²¹², dado que las alegaciones a presentar –art. 56 del RGIT– se referían y se refieren fundamentalmente a la propuesta de liquidación del actuario que constituirá la base de la liquidación realizada por el Inspector-jefe sobre la base del acta de disconformidad²¹³.

Antes de la promulgación de la LDGC y del Real Decreto 136/2000, la instrucción de la comprobación e investigación ofrecía posibilidades de un contradictorio informal con los actuarios hasta la fase precedente a la redacción de la propuesta de regularización. Estas actuaciones adquirirían especial relevancia, ya que estaban dirigidas a instruir al órgano competente²¹⁴. De esta forma, debían

²⁰⁴ Vid. el artículo 56.1 del RGIT.

²⁰⁵ Vid. el artículo 146.2 de la antigua LGT. Vid. MANTERO SÁENZ, A.: «Inspección. Documentación (art. 146)» en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991, Vol. II, págs. 1.716 y ss.; ROSEMBUI, T.: «Inspección. Documentación...», cit., Vol. II, págs. 1.700 y 1.701.

²⁰⁶ Vid. los números 3 y 4 del artículo 76 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (RIVA).

²⁰⁷ Vid. el artículo 37.4 de la antigua LGT que en la actualidad se corresponde con el 41.5.

²⁰⁸ Vid. el artículo 81.2 de la antigua LGT que en la actualidad se corresponde con el 210.4. Anteriormente, el artículo 9 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias ya imponía la audiencia al interesado.

²⁰⁹ Vid. el artículo 123.3 de la antigua LGT que en la actualidad se corresponde con el 138.3.

²¹⁰ Vid. JUAN LOZANO, A.M.: *La Inspección de Hacienda...*, cit., pág. 185.

²¹¹ Boletín Oficial de las Cortes Generales, V Legislatura, Serie A, núm. 26, Actividades parlamentarias, 9 de junio de 1994, pág. 210. En la actualidad, se ha configurado como un nuevo derecho en la nueva LGT. Así, el artículo 34 q) establece el «derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria de los obligados se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios».

²¹² Con respecto a las actas de disconformidad, vid. MORILLO MÉNDEZ, A.: «El trámite de audiencia...», cit., pág. 5.

²¹³ Esta separación constituye, *mutatis mutandi*, una traslación de las garantías del proceso penal entre juez-instructor y juez-decisor. Vid. respecto al ejercicio de defensa del contribuyente, ROSEMBUI, T.: «Inspección. Documentación...», cit., Vol. II, pág. 1.699.

²¹⁴ GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Derecho administrativo español. El acto y el procedimiento administrativos*, Eunsa, Pamplona, 1997, pág. 701.

revestirse de especiales garantías, dada su importancia al erigirse en aquellos actos adecuados para la determinación, conocimiento y comprobación de los datos, en virtud de los cuales se pronunciaría la resolución²¹⁵. En la actualidad, el reconocimiento del derecho de alegaciones ha acabado con la resistencia de algunos actuarios –a pesar de su previsión en el art. 46 del RGIT– a recoger en las diligencias las observaciones que deseaba realizar el contribuyente²¹⁶. Sin embargo, su previsión normativa y su potenciación en la fase de instrucción permiten, por una parte, al contribuyente una seria confrontación de las valoraciones extraídas por los actuarios de sus intervenciones y, por otra parte, a la Administración un mejor conocimiento de los elementos sobre los que basar la resolución²¹⁷. Concretamente, dicha participación representa un significativo complemento al principio de investigación²¹⁸ o lo que es lo mismo al carácter completo de la actividad de comprobación e investigación, sin perjuicio de que no sea un argumento suficiente para exigirla y garantizarla²¹⁹. Así, constituye una doble ventaja en términos de eficacia y eficiencia de la actuación administrativa así como de transparencia²²⁰. En definitiva, el amplio margen de discrecionalidad que acompaña a la instrucción de los procedimientos tributarios respecto al desarrollo y ejercicio de las diferentes potestades aconsejaba prever mecanismos de tutela del contribuyente con carácter previo a la emisión del acta²²¹.

En consecuencia, debemos distinguir el trámite de audiencia previsto en el antiguo artículo 56 del RGIT²²² y el que, posteriormente, se ha introducido en el artículo 33 ter del RGIT. Concretamente, este último precepto establece la audiencia al interesado con anterioridad a la formalización del acta y, por tanto, referida exclusivamente a las actuaciones de comprobación e investigación. En cambio, en el caso del artículo 56 del RGIT, el trámite de audiencia únicamente se evacua una vez tramitada el acta en disconformidad. De esta forma, se atribuye a ambos procedimientos carácter contradictorio, contribuyendo a diferenciar con mayor claridad las actuaciones de comprobación e investigación de las de liquidación. No obstante, cabe señalar que las primeras permiten un mayor diálogo entre actuario y contribuyente. En particular, el ejercicio de diferentes potestades, el examen de varias situaciones, la extensión de diligencias respecto a cada actuación posibilitan el ejercicio de las alegaciones previstas en el artículo 21 de la LDGC. Por el contrario, la configuración actual de la liquidación tributaria impide la existencia de debate al prever exclusivamente la presentación de observaciones en el escrito de alegaciones del trámite de audiencia²²³. Así, únicamente podríamos asistir a algún tipo de diálogo en el caso de que el artículo 60.4 del RGIT se interpretase de forma que el

²¹⁵ Artículo 78.1 de la LRJAP-PAC.

²¹⁶ PONT MESTRES afirmaba con rotundidad el derecho del contribuyente a formular las manifestaciones que estime pertinentes en virtud del artículo 46 del RGIT, señalando que su ejercicio dependía exclusivamente de su voluntad. Asimismo, reclamaba el derecho a ser debidamente informado de esta posibilidad en virtud del artículo 7.2 del RGIT («Acerca de la pretendida...», cit., pág. 552).

²¹⁷ GRASSI, E.: «La partecipazione del contribuente...», cit., pág. 1.505.

²¹⁸ Vid. el parágrafo 88.1 de la OTA y, en la doctrina, vid. SEER, R.: «Contratos, transacciones...», cit., págs. 137 y 138.

²¹⁹ PURI, P.: «L'accertamento di...», cit., pág. 481; SALVINI, L.: *La partecipazione del privato...*, cit., págs. 113 y ss.

²²⁰ CAPOLUPO, S.: «Il principio del contraddittorio...», cit., pág. 7.113.

²²¹ FERLAZZO NATOLI, L.: «La rilevanza del principio...», cit., pág. 545. MAGNANI señala que la fase de instrucción del procedimiento de liquidación postula la actuación del principio de contradicción («Accertamento tributario...», cit., pág. 561).

²²² Vid. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: «Derechos generales de...», cit., pág. 101; MORILLO MÉNDEZ, A.: «El trámite de audiencia...», cit., págs. 8 y 11.

²²³ En el ordenamiento francés, la obligación de responder a las alegaciones presentadas por el contribuyente a la propuesta de liquidación facilita el debate contradictorio entre Inspector y contribuyente en la determinación del tributo.

Inspector-jefe compróbase la veracidad de las alegaciones del contribuyente y, en caso de aceptación total o parcial de las mismas, incoarse otra acta con los nuevos resultados y con la posibilidad de que sean tramitadas, otra vez, en conformidad o en disconformidad ²²⁴. En la actualidad, la nueva LGT posibilita prescindir de la distinción entre las actuaciones de comprobación e investigación de las de liquidación al establecer en su artículo 99.8 que «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». Llegados a este punto, consideramos inapropiada esta posibilidad dada la diferente finalidad y objeto de las alegaciones en una y otra fase.

Llegados a este punto, la efectividad del principio de contradicción dependerá fundamentalmente de un cambio de actitud en la Administración y, sobre todo, en la Inspección de los tributos. Concretamente, debemos partir del sometimiento de ambas partes al ordenamiento y de la exclusión de cualquier pretendida superioridad sobre el contribuyente, dado que la configuración del tributo como relación de poder se halla totalmente superada. En este sentido, nos encontramos ante el ejercicio de potestades, bien sean regladas bien sean discrecionales, ínsitas en el ordenamiento jurídico ²²⁵. Como bien ha señalado la doctrina, la Inspección debe erigirse en medio preventivo para evitar las declaraciones incompletas o la ocultación de hechos imponible, facilitando al contribuyente su tarea ²²⁶. Así, debe desterrarse la idea de que toda actuación Inspectora ha de concluir necesariamente con descubrimiento de deuda, posibilitando el reconocimiento de la correcta situación tributaria del contribuyente ²²⁷. En cambio, en la práctica la Inspección, por lo general, aprecia infracción en casi todos los supuestos en que las actas culminan con propuesta de regularización, sin apreciar, salvo en contadas excepciones, interpretaciones razonables de la norma por parte de los contribuyentes o errores invencibles. La consecuencia de esta toma de posiciones por parte de la Administración no es otro que la disconformidad del contribuyente ²²⁸ y el inicio de un largo peregrinaje en la vía de revisión.

En segundo lugar, procede analizar la reforma operada por la Ley 25/1995 en materia de liquidaciones provisionales de oficio. La generalización del trámite de audiencia respecto a las mismas obedece en parte a su previsión en la liquidación derivada de las actas de disconformidad. De esta forma, se ha considerado mayormente necesaria su instauración como garantía mínima ante las caracte-

²²⁴ ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Artículo 22. Audiencia al interesado» en la obra colectiva *Estatuto del Contribuyente. Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 1999, pág. 147. Ante las nuevas circunstancias que van a ser tomadas en consideración se debe brindar al interesado la posibilidad de rebatirlas. *Vid.* en sentido similar la STC 139/2002, de 3 de junio que contempla un supuesto de vulneración parcial del derecho a la tutela judicial, al estimar una sentencia de apelación civil una pretensión aducida en vista oral del recurso, distinta a la expuesta en el escrito de interposición, sin dar oportunidad de defenderse a la parte que se había apartado del recurso.

²²⁵ PONT MESTRES, M.: «Acerca de la pretendida...», cit., pág. 548.

²²⁶ GALLO destaca cómo la actividad administrativa de comprobación jamás debe convertirse en instrumento de intimidación del contribuyente, sino únicamente de lucha contra la evasión («La reintroducción del...», cit., pág. 1.206).

²²⁷ CERVERA TORREJÓN, F.: Prólogo a la obra de JUAN LOZANO, A.M.: *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 9.

²²⁸ PONT MESTRES, M.: «Acerca de la pretendida...», cit., pág. 556.

terísticas que la comprobación abreviada comporta²²⁹. Concretamente, la instauración del sistema de autoliquidación junto a la asunción de facultades liquidadoras por parte de la Inspección de los Tributos ha conllevado un progresivo aumento de las potestades de comprobación de los órganos de gestión²³⁰. Estas actuaciones se limitan a la verificación de la declaración del contribuyente con la información en poder de la Administración y, eventualmente, a la liquidación de las diferencias detectadas. La regulación de la comprobación abreviada venía recogida en la normativa propia de cada tributo pero sin establecer claramente el alcance de esta función ni los medios de comprobación susceptibles de ser utilizados y ni siquiera las garantías a favor de los contribuyentes²³¹. Mediante, la reforma del apartado 3 del artículo 123 por la Ley 25/1995, de 20 de julio, se pretendió «configurar un procedimiento de comprobación abreviada de los datos e informaciones que obran en poder de la Administración tributaria que permita, con las debidas garantías, girar liquidaciones provisionales de oficio, las cuales faciliten en la práctica la realización de controles masivos tanto de las declaraciones presentadas por los contribuyentes, como de los datos en las bases de datos facilitados por terceros»²³².

El desconocimiento y la ausencia de intervención del contribuyente en estas actuaciones aconsejaban el establecimiento –como formalidad de obligado cumplimiento– del trámite de audiencia del interesado con carácter previo a la práctica de una liquidación provisional de oficio²³³. Concretamente, ha sido puesto en relación con el derecho de defensa y establecido para evitar situaciones de indefensión²³⁴, dado que los sujetos pasivos no tienen ni constancia ni posibilidad de intervenir en la fase de instrucción²³⁵. La previsión de este trámite responde a la finalidad de asegurar las debidas garantías²³⁶, dadas las especiales características que implica el citado procedimiento. Concretamente, no estamos ante una verdadera y completa comprobación e investigación llevada a cabo por la Inspección de los Tributos sino ante una liquidación realizada por los órganos de gestión después de una comprobación abreviada en virtud de datos e informaciones que obren en su poder²³⁷. A mayor abundamiento, la presunción legal de veracidad de las declaraciones tributarias exige que su contenido no pueda desvirtuarse únicamente sobre la base de elementos facilitados por terceros

²²⁹ PÉREZ ARRAIZ, J.: *La liquidación y comprobación tributaria. Su titularidad y alcance en el procedimiento de gestión*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, pág. 198. *Vid.* la STSJ de la Comunidad Valenciana de 7 de noviembre de 1997 (ref. Aranzadi 1576).

²³⁰ *Vid.* JUAN LOZANO, A. y SIMÓN ESTEVE, R.: «La tramitación procedimental de las liquidaciones provisionales de oficio del artículo 123 L.G.T. y la aplicación analógica del Reglamento General de Inspección», TF núm. 76, 1997, pág. 62.

²³¹ PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1996, págs. 438 a 442.

²³² Exposición de Motivos de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria. *Vid.* asimismo MAGRANER MORENO, F.J.: *La comprobación tributaria...*, cit., págs. 39 y ss.

²³³ El artículo 123.1 de la antigua LGT establecía el ámbito material de las liquidaciones provisionales de oficio. *Vid.* CAZORLA PRIETO, L.M., CORCUERA TORRES, A. y PEÑA ALONSO, J.L.: *La reforma de la Ley General Tributaria*, McGraw-Hill, Madrid, 1995, pág. 151. *Vid.* el artículo 138.3 de la nueva LGT que coincide con el antiguo 123 de la LGT.

²³⁴ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La gestión tributaria: una reforma necesaria*, Universidad de Alicante, Alicante, 2001, pág. 134.

²³⁵ JUAN LOZANO, A. y SIMÓN ESTEVE, R.: «La tramitación procedimental...», cit., pág. 63.

²³⁶ *Vid.* en materia de motivación y respecto a su predeterminación informática, JUAN LOZANO, A. y SIMÓN ESTEVE, R.: «La tramitación procedimental...», cit., pág. 62. *Vid.* asimismo la STS de 28 de junio de 1993 (ref. Aranzadi 1590) y la STSJ de la Comunidad Valenciana de 7 de noviembre de 1997 (ref. Aranzadi 1576).

²³⁷ *Vid.* las diferencias existentes en función de que la comprobación la realicen los órganos de gestión o la Inspección, *vid.* PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la Reforma...*, cit., págs. 450 y 451.

a la Administración sin posibilidad de contestación por el contribuyente²³⁸. En este sentido, no debe perderse de vista que, en muchas ocasiones, las aportaciones de este último pueden solventar la nulidad de las actuaciones²³⁹, favoreciendo también el interés público. Por este motivo, una vez finalizadas las actuaciones de comprobación abreviada y antes de dictar la liquidación provisional de oficio debe ponerse de manifiesto el expediente para que los interesados tengan acceso y puedan presentar las alegaciones que estimen convenientes. En definitiva, la obligación de evacuar el trámite de audiencia obedece al respeto del principio *audi alteram partem* así como de los de seguridad jurídica²⁴⁰ y de confianza legítima. En consecuencia, si se permitiese a la Administración modificar datos e, incluso, practicar liquidaciones sobre hechos no declarados sin conocimiento previo de los interesados se quebrantarían los principios referidos²⁴¹. A esta solución se ha llegado en la nueva LGT para los procedimientos de gestión tributaria *strictu sensu*, concretamente en el artículo 129.3, al establecerse que cuando «los datos o valores tenidos en cuenta por la Administración tributaria no se correspondan con los consignados por el obligado en su declaración, deberá hacerse mención expresa de esta circunstancia en la propuesta de liquidación, que deberá notificarse, con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho que la motiven, para que el obligado tributario alegue lo que convenga a su derecho».

En tercer lugar, señalaremos que la configuración contradictoria del procedimiento administrativo sancionador tiene su origen en la extensión jurisprudencial de determinadas garantías del proceso penal a los mismos. Concretamente, tanto el TEDH²⁴² como el TC²⁴³ exigen el respeto del principio de contradicción con el fin de evitar la indefensión del administrado. Nos encontramos con una ampliación del ámbito de actuación de las garantías del artículo 6 del CEDH y del artículo 24 de la CE más allá del ámbito procesal. En este último supuesto sí que es posible alegar la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva y, por tanto, la interposición de un recurso de amparo en el caso de la omisión del trámite de audiencia²⁴⁴. Como consecuencia se dispone la nulidad del

238 MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho...*, cit., pág. 355.

239 Relacionándolo con el principio de economía procesal y la necesidad de introducir el principio de contradicción a este fin, *vid.* JUAN LOZANO, A. y SIMÓN ESTEVE, R.: «La tramitación procedimental...», cit., pág. 65.

240 ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *La reforma de la Ley General Tributaria (Análisis de la Ley 25/1995 de 20 de julio)*, Cedecs, Barcelona, 1995, págs. 298 y 299.

241 *Vid.* el BOCG, Congreso, de 15 de marzo de 1995, págs. 79 y 102. Las enmiendas presentadas por los Grupos Parlamentarios Popular y Catalán señalaban que «parece contrario a la seguridad jurídica y al principio de audiencia el que puedan ser modificados o se practiquen liquidaciones sobre hechos no declarados sin conocimiento previo de los interesados, que se verían obligados a seguir el penoso camino de las impugnaciones». *Vid.* asimismo sobre la necesidad de permitir rebatir aquellos documentos remitidos por terceros RICHER, D.: *Les droits du contribuable...*, cit., pág. 192.

242 *Vid.* por todas la sentencia Bendenoun de 24 de febrero de 1994 en *Revue de Jurisprudence Fiscale* núm. 4, 1994, págs. 279 y ss. Asimismo, *vid.* BUQUICCHIO-DE BOER, M.: «Tax matters and the European Convention on Human Rights» en la obra colectiva *Taxation and Human Rights*, Kluwer, Róterdam, 1988, pág. 67.

243 *Vid.* las SSTC 18/1981, de 8 de junio (FJ 2), 76/1990, de 26 de abril [FJ 4 a)], 246/1991, de 19 de diciembre (FJ 3), 194/2000, de 19 de julio (FJ 10), 23/2001, de 29 de enero (FJ 2), 25/2001, de 29 de enero (FJ 2), 26/2001, de 29 de enero (FJ 3) y 93/2001, de 2 de abril (FJ 2 y 3). Especialmente, con respecto a la omisión del trámite de audiencia *vid.* la STC 18/1981, de 8 de junio (FJ 3). *Vid.* también la STS de 2 de junio de 1981 (ref. Aranzadi 2502) y de 17 enero de 1992 (ref. Aranzadi 605).

244 *Vid.* el FJ 3 de la STC 127/2002, de 23 de mayo.

acto administrativo que impone la sanción por causar indefensión²⁴⁵. Así, ha sido señalado por la doctrina que la extensión del principio de contradicción al ámbito administrativo tiene su origen en la exigencia jurisprudencial de su respeto en los procedimientos sancionadores²⁴⁶.

En cuarto lugar, abordaremos el trámite de audiencia en el expediente de derivación de la responsabilidad tributaria instituido en la nueva redacción dada al artículo 37.4 de la antigua LGT²⁴⁷ y que coincide sustancialmente con el 41.5 de la nueva LGT. Tanto la doctrina²⁴⁸ como la jurisprudencia²⁴⁹ habían reclamado insistentemente la audiencia al responsable con anterioridad al acto administrativo de derivación de responsabilidad. En particular, se propugnaba el reconocimiento a los responsables del derecho a ser informados y, eventualmente, a oponerse a la acción administrativa dirigida a exigir el pago de la deuda contraída por el contribuyente²⁵⁰. Los argumentos esgrimidos se resumían en la aplicación de los principios informadores de la LRJAP-PAC²⁵¹ así como en su previsión en el artículo 105 c) de la CE. No obstante, la razón última invocada era la indefensión que causaba en el responsable²⁵² y la necesidad de subsanarla con anterioridad a la vía de revisión, dada sino la exigencia de prestar garantía para obtener la suspensión de la ejecución²⁵³, con

²⁴⁵ Vid. la STC 18/1981, de 8 de junio (FJ 3) y la STS de 2 de junio de 1981 (ref. Aranzadi 2502). Además, *vid.* la opinión acerca de la diferenciación entre un procedimiento administrativo sancionador y otro que suponga una restricción de derechos pero de naturaleza distinta a la sancionadora (GAMERO CASADO, E.: «Omisión del trámite...», cit., pág. 107).

²⁴⁶ LANGROD, G.: «Procédure administrative et...», cit., pág. 80. En la jurisprudencia francesa, *vid.* PUISOYE, J.: «La jurisprudence sur le respect des droits de la défense devant l'Administration», *AJDA*, 1962, págs. 79 y ss.

²⁴⁷ Con anterioridad a la promulgación de la Ley 25/1995, de 20 de julio, el TS había señalado que la misma «establece la necesidad del trámite de audiencia para derivar la acción administrativa a los responsables tanto subsidiarios como solidarios, ya que la LGT sólo exigía dicho trámite de audiencia en los supuestos de responsabilidad subsidiaria» (FJ 2, STS de 6 de abril de 2000, ref. Aranzadi 1118). *Vid.* respecto al contenido del derecho de alegaciones y del trámite de audiencia en el procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria, MARTÍN JIMENEZ, F.J.: *El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2000, págs. 150 a 153. *Vid.* asimismo las SSTSJ de la Rioja de 13 de noviembre de 1998 (ref. Aranzadi 1704) y de 2 de octubre de 1998 (ref. Aranzadi 1521) en que se recalca el carácter esencial del trámite de audiencia en el procedimiento de derivación de responsabilidad.

²⁴⁸ DELGADO GARCÍA, A.M.: «El trámite de audiencia en la derivación de responsabilidad tributaria», *CT* núm. 78, 1996, págs. 37 a 39.

²⁴⁹ *Vid.* el FJ 3 de la Sentencia de 7 de marzo de 1990 del TSJ de Baleares. Las SSAN de 6 de octubre de 1999 (ref. Aranzadi 1741, FJ 3) y de 29 de septiembre de 1999 (ref. Aranzadi 1839, FJ 2 y 3), a pesar de descartar su aplicación a los casos enjuiciados por no exigirse en la normativa vigente, sí parecen mostrarse favorables a garantizar la posición del ciudadano. En contra *vid.* las resoluciones del TEAC de 10 de octubre de 1997 (ref. Aranzadi 1528) y de 10 de enero de 1996 (ref. Aranzadi 219) y el Informe sobre la derivación de la responsabilidad a los administrados de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, con fecha de 21 de diciembre de 1990, la resolución del TEAC de 23 de febrero de 1994 y la SAN de 6 de octubre de 1999 (ref. Aranzadi 1741, FJ 3).

²⁵⁰ DELGADO GARCÍA hace referencia a la posibilidad de presentar las alegaciones oportunas respecto al importe de la deuda y a su propia condición de responsable junto al alcance de la citada responsabilidad («El trámite de audiencia...», cit., pág. 29).

²⁵¹ *Vid.* la SAN de 6 de octubre de 1999 (ref. Aranzadi 1741, FJ 3). En contra, *vid.* el Informe de la Dirección general de Inspección Financiera y Tributaria de 21 de diciembre de 1991 y las resoluciones del TEAC de 13 de mayo de 1998 (ref. Aranzadi 1586), de 10 de octubre de 1997 (ref. Aranzadi 1528), de 10 de enero de 1996 (ref. Aranzadi 219) y de 10 de noviembre de 1993 (ref. Aranzadi 1638).

²⁵² *Vid.* las SSAN de 6 de octubre de 1999 (ref. Aranzadi 1741, FJ 3) y de 29 de septiembre de 1999 (ref. Aranzadi 1839, FJ 2 y 3). En contra, *vid.* las resoluciones del TEAR de Cataluña de 30 de junio de 1992 y del TEAC de 10 de noviembre de 1993 (ref. Aranzadi 1638) y de 23 de febrero de 1994.

²⁵³ DELGADO GARCÍA, A.M.: «El trámite de audiencia...», cit., pág. 42.

los consiguientes costes económicos que ello implicaba ²⁵⁴. A mayor abundamiento, creemos que era necesario permitir presentar alegaciones al responsable con anterioridad al acto de derivación de responsabilidad, para evitar que actuaciones fraudulentas del contribuyente seguidas de negligencias y omisiones administrativas puedan recaer al final sobre el responsable. A esta solución, se ha llegado en el artículo 174.3 de la nueva LGT en que se establece que «el trámite de audiencia previo a los responsables no excluirá el derecho que también les asiste a formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren necesaria».

Por último, cabe señalar la previsión tanto de un derecho de alegaciones como del trámite de audiencia en el artículo 21 del RIS para la adopción de un acuerdo previo sobre operaciones vinculadas. El estudio de este supuesto se realizará posteriormente al analizar el carácter contradictorio del procedimiento como un presupuesto a la celebración de acuerdos entre Administración y contribuyentes.

En suma, cabe constatar cómo la generalización del principio *audi alteram partem* en los procedimientos tributarios no obedece exclusivamente a una finalidad garantista de protección de la esfera jurídica de los obligados. Por el contrario, consideramos que debe enmarcarse en un proceso mucho más ambicioso tendente a renovar la imagen de la Administración mediante un notable refuerzo de las exigencias de transparencia, eficacia, objetividad e imparcialidad. De esta forma, la omisión o vulneración del principio de contradicción no afecta únicamente al contribuyente, dado que su actuación se exige como doble garantía tanto del respeto de los intereses de los interesados como del acierto y legalidad de las resoluciones administrativas ²⁵⁵.

V. EL CARÁCTER CONTRADICTORIO DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS EN LA NUEVA LGT

Como ya hemos apuntado, la LDGC entrañó la generalización del derecho de alegaciones y del trámite de audiencia a la totalidad de los procedimientos tributarios. Siguiendo esta línea, la reciente aprobación de la nueva LGT ha supuesto la modernización de los procedimientos tributarios reforzando su carácter contradictorio al asimilarlos en mayor medida al procedimiento administrativo común. En este sentido, la citada disposición se remite a las normas administrativas generales, limitándose a recoger las especialidades que presentan los procedimientos de nuestra disciplina respecto a las primeras (notificaciones, pruebas, gestión tributaria, etc.). Llegados a este punto, debemos adelantar que la LGT dispone de forma sucinta el carácter contradictorio de los procedimientos tributarios indicando simplemente los derechos de los contribuyentes y las obligaciones de la Administración que conlleva, dada la remisión realizada al procedimiento administrativo común en aquellos aspectos que no conllevan especialidad alguna.

²⁵⁴ JUAN LOZANO, A. y SIMÓN ESTEVE, R.: «La tramitación procedimental...», cit., pág. 65.

²⁵⁵ Vid. las SSTs de 16 de diciembre de 1982 (ref. Aranzadi 8001), de 8 de febrero de 1988 (ref. Aranzadi 793, FJ 4) y de 24 de abril de 2000 (ref. Aranzadi 4901, FJ 2).

La relevancia adquirida por el principio de contradicción representa una muestra de la transformación de las relaciones entre Administración y contribuyentes y de la apuesta decidida por el diálogo. La necesidad de su configuración contradictoria deriva del carácter patológico que asume la intervención administrativa en buena parte de los procedimientos tributarios, sin que en el resto de supuestos pueda hablarse de procedimiento propiamente dicho ²⁵⁶. De esta forma, el legislador tributario, disponiendo de la facultad discrecional del artículo 105 c) de la CE, ha considerado conveniente dar un giro a los procedimientos de aplicación de los tributos, modulando la imposición unilateral de la voluntad administrativa y reduciendo la conflictividad de nuestra materia. Abundando en esta idea, también podemos inferir un cambio en la concepción del interés fiscal por parte de la Administración, dado que éste deja de comportar necesariamente una contraposición con el contribuyente para dar paso a la cooperación en su determinación ²⁵⁷. Como ya hemos indicado, la intervención de este último en el fenómeno tributario no guardaba relación alguna con el carácter contradictorio del procedimiento ²⁵⁸ sino simplemente con la colaboración con la Administración para asegurar la efectividad del deber de contribuir. De esta forma, se ignoraba cualquier tipo de participación en clave defensiva o dirigida a una mayor satisfacción del interés público mediante la aplicación de los principios del justo procedimiento ²⁵⁹.

El carácter contradictorio del procedimiento comporta la participación efectiva en el mismo de todo ciudadano cuyos derechos o intereses puedan verse afectados por un acto administrativo ²⁶⁰. En este sentido, implica la confrontación de sus criterios con los de la Administración ²⁶¹, antes de la toma de una decisión ²⁶². Concretamente, la posibilidad de que el interesado o parte en un procedimiento pueda poner de manifiesto su posición y consideraciones sobre los hechos y circunstancias cuestionadas ²⁶³. A mayor abundamiento, esta participación exige el respeto de una serie de garantías mínimas que son inherentes al citado principio para que pueda entenderse efectivamente realizado. En particular, lleva anejo una serie de derechos como pueden ser proponer determinadas prue-

²⁵⁶ ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Artículo 21..., cit., págs. 145, 146 y 147.

²⁵⁷ *Vid.* en sentido similar LOZANO SERRANO, C.: «La actividad Inspector..., cit., pág. 231.

²⁵⁸ A excepción de los supuestos descritos en el epígrafe anterior.

²⁵⁹ NAVARRO EGEA, M.: «El derecho a presentar..., cit., pág. 555 y «La audiencia del contribuyente..., cit., págs. 694 y ss.

²⁶⁰ HILF, M., CIESLA, G. y PACHE, E.: «Rights vis-à-vis..., cit., pág. 464; ISAAC, G.: *La procédure administrative...*, cit., pág. 386. *Vid.* en la jurisprudencia del TC y con relación al principio de tutela judicial efectiva, la relevancia constitucional de la indefensión a que puede dar lugar en el recurso contencioso-administrativo la falta de emplazamiento de terceras personas titulares de un interés legítimo (SSTC 197/2001, de 4 de octubre (FJ 3), 300/2000, de 11 de diciembre (FJ 2), 228/2000, de 2 de octubre (FJ 2), 1/2000, de 17 de enero (FJ 3) y 152/1999, de 14 de septiembre (FJ 4). Circunstancia similar es la denegación de la condición de parte en un proceso civil que perjudica los derechos de un ciudadano, *vid.* la STC 229/2000, de 2 de octubre (FJ 3). En la jurisprudencia del TS, *vid.*, las sentencias de 24 de abril de 2000 (ref. Aranzadi 4901, FJ 2) y de 30 de enero de 1997 (ref. Aranzadi 1340).

²⁶¹ En función del carácter de la actuación administrativa, el procedimiento conllevará la participación de uno o varios interesados, a los cuales deberá permitirse participar activamente en el mismo respetando las garantías que se derivan del principio de contradicción.

²⁶² BREWER-CARIAS, A.R.: *Les principes de la procédure...*, cit., pág. 122.

²⁶³ HILF, M., CIESLA, G. y PACHE, E.: «Rights vis-à-vis..., cit., pág. 458. En materia de derecho a la tutela judicial efectiva y, concretamente, respecto al principio de contradicción contemplado en el artículo 62.2 de la LJCA, *vid.* las SSTC 191/2001, de 1 de octubre (FJ 2), 3/2001, de 15 de enero (FJ 2), 119/1999, de 28 de junio (FJ 5) y 201/1987, de 16 de diciembre (FJ 2). En la jurisprudencia del TS, con especial referencia al trámite de audiencia, *vid.* la sentencia de 22 de septiembre de 1990 (ref. Aranzadi 1505).

bas y actuaciones, conocer el estado de tramitación del procedimiento, intervenir en los actos de instrucción correspondientes, etc.²⁶⁴ Por consiguiente, podemos avanzar que, a grandes rasgos, el principio *audi alteram partem* comporta que el ciudadano, por una parte, debe ser informado de la posibilidad de que la Administración adopte una decisión que incida en su esfera jurídica²⁶⁵ y, por otra parte, debe brindársele asimismo la posibilidad de presentar todas aquellas observaciones que estime oportunas con carácter previo a la toma de la decisión²⁶⁶. En suma, estará integrado por el conjunto de derechos cuyo respeto determina la efectiva configuración contradictoria del procedimiento, sin perjuicio de que se instrumente principalmente a través del derecho de alegaciones y del trámite de audiencia. Llegados a este punto y a diferencia de la LDGC que se refería únicamente a los contribuyentes, consideramos de gran acierto configurar como destinatarios de estos derechos que conllevan el carácter contradictorio de los procedimientos tributarios a aquellos obligados cuya esfera jurídica pueda verse afectada como consecuencia de la decisión administrativa. No obstante, creemos que, en materia tributaria, difícilmente podrán identificarse otras posiciones que la de parte. A continuación, vamos a proceder a descomponer el citado principio tanto desde el punto de vista de las obligaciones que se derivan para la Administración como de los derechos que asisten al obligado tributario.

En primer lugar, es imprescindible la comunicación al obligado del inicio de aquellas actuaciones que puedan derivar en una resolución que afecte a su esfera jurídica²⁶⁷. En este sentido, debe subrayarse que la vigencia del principio inquisitivo o de oficialidad en los procedimientos administrativos no impide una determinada participación de los ciudadanos en aras de hacer valer sus derechos. En mayor medida, esta garantía debe ser reforzada cuando la resolución pueda afectar directamente a sus intereses, reconsiderando la condición de la instrucción como una fase administrativa interna²⁶⁸. En la actualidad, y aunque en la nueva LGT no se establece como derecho la necesidad de ser informado del inicio de un procedimiento, sí que podemos constatar cómo en la regulación concreta de la práctica totalidad de los procedimientos se dispone la comunicación al obligado del inicio de las actuaciones²⁶⁹, resaltando como novedad su previsión para el procedimiento de comprobación limitada. A efectos de la citada comunicación, en la nueva LGT –arts. 109 a 112– se han previsto las especialidades que presentan las notificaciones tributarias respecto al régimen general del Derecho administrativo. Asimismo, se han arbitrado diversas medidas dirigidas a reforzar su efectividad como son la ampliación de las personas legitimadas para recibirlas o, en el caso de la notificación por comparencia, se tendrá por notificado al obligado en las sucesivas actuaciones del procedimiento salvo la liquidación, que deberá ser notificada.

²⁶⁴ Vid. la enumeración que realizan GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. II, pág. 453. Además, no cabe olvidar el deber de adoptar «las medidas necesarias para lograr el pleno respeto de los principios de contradicción e igualdad de los interesados en el procedimiento» que corresponde al órgano administrativo (art. 83.5 de la LRJAP-PAC). Vid. respecto al orden jurisdiccional las SSTC 178/2001, de 17 de septiembre (FJ 3), 154/2000, de 12 de junio (FJ 2), 114/2000, de 5 de mayo (FJ 2) y 102/1998, de 18 de mayo (FJ 2).

²⁶⁵ Esta información debe incorporar un contenido mínimo que faculte al administrado conocer los motivos de la citada decisión y permitirle presentar sus observaciones sobre el caso concreto (vid. BUSCEMA, A.: «Profili sistematici del contraddittorio nel procedimento tributario», *Il Fisco* núm. 6, 1994, pág. 1.453).

²⁶⁶ ISAAC, G.: *La procédure administrative...*, cit., pág. 399; WALINE, M.: «Le principe “audi...», cit., págs. 504 y 505.

²⁶⁷ Vid. con relación al principio de tutela judicial efectiva, la STC 56/2001, de 26 de febrero (FJ 2). Con relación al derecho a ser informado de la acusación, vid. la STC 302/2000, de 11 de diciembre (FJ 2) y 188/2000, de 10 de julio (FJ 3).

²⁶⁸ MALARET I GARCÍA, E.: «Los principios del procedimiento administrativo...», cit., págs. 325 y 326.

²⁶⁹ Vid. respecto a los procedimientos de comprobación limitada el artículo 137.2 de la LGT, de inspección, el artículo 147.2 de la LGT, de apremio 167.1 de la LGT, sancionador 209.1 de la LGT, etc.

Una vez iniciado el procedimiento correspondiente, debemos destacar los derechos de información y asistencia que asisten a los obligados (art. 34.2 de la LGT) y que se configura, a su vez, como una obligación para la Administración recogida en las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios (arts. 85 y 99.1 de la LGT). A este fin se han previsto diversas medidas entre las que destacan las publicaciones, comunicaciones y actuaciones de información, las contestaciones a consultas escritas, las actuaciones previas de valoración (información y acuerdos) y la asistencia a los obligados en la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias. Empero, y a pesar del esfuerzo legislativo realizado, las escasas consecuencias jurídicas que conllevan esas actuaciones revelan hoy en día su indefinición e insuficiencia, razón por la cual juzgamos necesaria una sensible mejora de su régimen jurídico que no ha sido arbitrada con la nueva LGT ²⁷⁰. A mayor abundamiento y dado que la complejidad de la materia administrativa y tributaria determina que pocos ciudadanos estén en condiciones de afrontar con garantías para sus intereses la tramitación de un expediente ²⁷¹ incluso con la información y asistencia por parte de la Administración, la LRJAP-PAC ²⁷² ha previsto la figura del asesor como asistente elegido por el interesado para asegurar la tutela de su posición ²⁷³, quedando su actuación en el procedimiento subordinada a la acreditación de la representación otorgada por el administrado. En cambio, en la nueva LGT no se ha previsto expresamente aunque puede inferirse de la lectura de los preceptos relativos a la responsabilidad solidaria por causar o colaborar activamente en la realización de una infracción tributaria y a la representación voluntaria. Así, algunos autores, quizás de forma excesiva, la han reconducido al derecho a la defensa y asistencia de letrado previsto en el artículo 24 de la CE ²⁷⁴.

En suma, resulta obvio que para que el ciudadano ejerza este derecho debe ser advertido del inicio del procedimiento. Por esta razón, dicha comunicación debe ser completa e incluir los principales elementos que se van a tomar en consideración ²⁷⁵, con el fin de permitir que su intervención

²⁷⁰ Ante esta afirmación, frente a la sensible mejora que ha supuesto la atribución de carácter vinculante a todas las contestaciones a consultas escritas y la posibilidad de su extensión en casos de identidad, cabe criticar la falta de consecuencias y garantías para el ciudadano en los supuestos de asistencia en la realización de declaraciones y autoliquidaciones así como en el caso del borrador de declaración del IRPF.

²⁷¹ Por esta razón, se considera como un deber ineludible del legislador el establecimiento de un adecuado sistema de información y asistencia a los contribuyentes. *Vid.* VILLAVARDE GÓMEZ, B.: «Propuestas para una reforma del régimen jurídico de las consultas tributarias», *RDFHP* núm. 261, 2001, pág. 692.

²⁷² El artículo 85.2, al regular la actuación de los interesados, establece que «los interesados podrán, en todo caso, actuar asistidos de asesor cuando lo consideren conveniente en defensa de sus intereses».

²⁷³ GONZÁLEZ PÉREZ J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Comentarios a la Ley...*, cit., Vol. I, pág. 2000. *Vid.* los artículos 85 de la LRJAP-PAC y el 25 del RGIT.

²⁷⁴ JUAN LOZANO, A.M.: *La Inspección de Hacienda...*, cit., págs. 192 y ss. *Vid.* las SSTC 161/1985, de 29 de noviembre, 47/1987, de 22 de abril, 178/1991, de 19 de septiembre, 162/1993, de 18 de mayo, 175/1994, de 7 de junio, 51/1996, de 26 de marzo, 92/1996, de 27 de mayo y 152/2000, de 12 de junio). Doctrina acorde a la consagrada en la jurisprudencia del TEDH, en sus sentencias de 9 de octubre de 1979 (caso Airey) y de 25 de abril de 1983 (caso Pakelli). *Vid.* también la STS de 10 de junio de 1994 (ref. Aranzadi 4657), en la que se señala que, el contribuyente puede ser asistido por letrado, pero que su ausencia no determina indefensión. En este sentido, considera que dicha asistencia únicamente es imprescindible cuando exista detención. No obstante y como ya veremos, cabe señalar que la falta de información sobre la posibilidad de asistencia por un asesor en el procedimiento de gestión tributaria francés determina su nulidad (*vid.* el epígrafe siguiente relativo al Derecho comparado).

²⁷⁵ ISAAC señala que el carácter contradictorio del procedimiento conlleva al menos el derecho a ser informado sobre los elementos que van a ser tomados en consideración por la Administración en la decisión como medio para poder presentar las alegaciones que estime oportunas con carácter previo a la resolución (*La procédure administrative...*, cit., págs. 402 a 404). *Vid.* asimismo MORILLO MÉNDEZ, A.: «El trámite de audiencia...», cit., pág. 2.

se produzca en condiciones de igualdad con el actuario. En la nueva LGT [art. 34 m)], se reproduce el derecho previsto en la LDGC «a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones». En cambio, en el caso de las liquidaciones tributarias (art. 102) se precisa la información que obligatoriamente deben contener en todo caso al igual que ocurría en la antigua LGT, permitiendo al obligado conocer los elementos que han conducido a la citada liquidación a fin de preparar su eventual impugnación.

A mayor abundamiento, cabe señalar que la importancia de la instrucción como uno de los pilares del *iter* procedimental que conduce a la toma de decisión ²⁷⁶ requiere instar una temprana actuación del principio de contradicción. Esta medida trata de aumentar las posibilidades de participación, con el fin de asegurar las garantías que un justo procedimiento conlleva. Así, debe informarse al interesado de todas aquellas actuaciones de instrucción que vayan a practicarse, sin perjuicio de que éste decida o no intervenir. Ésta no ha sido la opción elegida en la nueva LGT (art. 99.6) al establecerse que para la práctica de la prueba en los procedimientos tributarios ²⁷⁷ no será necesaria la comunicación previa de las actuaciones a los interesados, elección que consideramos criticable. En este sentido, no consideramos necesaria ni su presencia ni su intervención en todas sino simplemente que deberá brindársele la facultad de hacerlo, persiguiendo el equilibrio entre las partes y ofreciéndoles las mismas posibilidades de actuación. Así, en íntima relación con estos derechos está el de conocimiento por parte de los obligados del estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte así como de la identidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración que tramitan los procedimientos en que sea interesado.

Siguiendo en la fase de instrucción, cabe resaltar el nuevo derecho introducido en el artículo 34 a) de la LGT a que las manifestaciones con relevancia tributaria de los obligados se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos. Esta regulación expresa pretende acabar con las manidas acusaciones en que se señalaba que en las inspecciones la mayoría de las cosas que se decían de palabra, luego no constaban por escrito. La exigencia de su reflejo se había reclamado con anterioridad aduciendo la vigencia del derecho de alegaciones, razón por la cual debía aparecer en la diligencia como si fuese una alegación. No obstante y como a continuación vamos a intentar demostrar, deben diferenciarse las alegaciones de las manifestaciones con independencia de que ambas puedan tener relevancia a efectos de la posterior resolución administrativa.

En origen, el derecho de alegaciones fue regulado en el artículo 21 de la LDGC con un dictado prácticamente idéntico al artículo 79.1 de la LRJAP-PAC ²⁷⁸. No obstante, en la actualidad únicamente se cita en el artículo 34 l) de la LGT junto al derecho de aportar documentos, dado que ésta

²⁷⁶ RICHER, D.: *Les droits du contribuable...*, cit., pág. 185.

²⁷⁷ En materia de prueba, las principales novedades son la incorporación de la posibilidad de fijar requisitos formales de deducibilidad y de que los gastos deducibles y las deducciones practicadas se justifiquen prioritariamente mediante factura o documento sustitutivo. También se regula expresamente la presunción de certeza de los datos declarados por los contribuyentes.

²⁷⁸ Pese a la reproducción prácticamente exacta del artículo 79.1 de la LRJAP-PAC, NAVARRO EGEA destacaba la oportunidad de su previsión en aras de garantizar su aplicación, eludiendo la manida especialidad de los procedimientos tributarios («El derecho a presentar...», cit., págs. 553 y 554).

al regular únicamente las especialidades de los procedimientos tributarios evita reproducir su contenido. Este derecho es la consecuencia fundamental del derecho a constituirse como parte y a ser oído y se concreta en la formulación de aquellas alegaciones que considere más convenientes a la defensa de su derecho y a proponer las pruebas que estime oportunas. Mediante este instituto se garantizan las posibilidades de participación del obligado en los procedimientos tributarios, aportando aquellos datos, documentos o explicaciones que considere necesarios para la adopción de una justa resolución administrativa²⁷⁹. Atendiendo a la normativa anterior, el contribuyente podía como mucho hacer constar en las diligencias sus observaciones pero sin que éstas tuviesen necesariamente efectos vinculantes para el Inspector a la hora de dictar la liquidación. Por el contrario, con la LGT se produce un cambio considerable al establecer expresamente la obligación de que tanto las manifestaciones con relevancia tributaria sean recogidas en las diligencias como las alegaciones y los documentos sean tenidos en cuenta a la hora de redactar la propuesta de resolución²⁸⁰.

Llegados a este punto, cabe señalar que las alegaciones se enmarcan dentro de las actuaciones de instrucción, dada su finalidad de aportación y contribución a la formación de la decisión del órgano competente²⁸¹. Como ya veremos, este derecho asiste al administrado no sólo durante el desarrollo del procedimiento sino también en el trámite de audiencia²⁸². El carácter inquisitivo de los procedimientos tributarios no debe impedir totalmente la participación del obligado mediante el secretismo de las actuaciones administrativas, con el fin de evitar la acentuación de la disparidad fáctica entre las partes de la relación tributaria. En este sentido, debe permitírsele realizar determinadas aportaciones en garantía de sus intereses y así evitar que la decisión se presente como el resultado de un monólogo²⁸³. De este modo, una aplicación exagerada del principio inquisitorio a los procedimientos tributarios podría sacrificar su carácter contradictorio. Sin embargo, esto no implica que los administrados dispongan de su objeto y ni siquiera de su instrucción, dado que su dirección corresponde principalmente a la Administración²⁸⁴, pero quedando a salvo el derecho de los interesados de proponer ciertas actuaciones²⁸⁵.

Pasando a analizar el contenido de las alegaciones, cabe señalar que son aquellos datos aportados al procedimiento bien sean de carácter fáctico bien de carácter jurídico. En particular, podrán consistir tanto en la indicación de una circunstancia dirigida a sostener y defender su pretensión como en la invocación de una norma jurídica²⁸⁶. La finalidad perseguida es resaltar en la instrucción del

²⁷⁹ Vid. la STS de 24 de enero de 1989 (ref. Aranzadi 434, FJ 4).

²⁸⁰ Esta obligación se vio reforzada por la redacción dada al artículo 49.2 del RGIT por la Disposición Adicional 1.ª del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre y, concretamente, por lo establecido en su letra f). Concretamente, establecía que «asimismo, se hará constar si el interesado ha presentado o no, al amparo del artículo 21 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, alegaciones, y en el caso de que las hubiere efectuado, deberá realizarse una valoración de las mismas».

²⁸¹ ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Artículo 21...», cit., pág. 144; GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Derecho administrativo...*, cit., pág. 708.

²⁸² BREWER-CARIAS, A.R.: *Les principes de la procédure...*, cit., pág. 148

²⁸³ Vid. las similitudes que se producirían con el proceso de instrucción penal, CAVALLARI, V.: «Contradditorio (principio de)...», cit., Vol. IX, pág. 728.

²⁸⁴ Vid. las referencias que al principio de oficialidad realiza SAINZ MORENO, F.: «Principios y ámbito de...», cit., págs. 137 y ss. Respecto al procedimiento de inspección, vid. PEDRAZA BOCHONS, J.V.: «La ordenación temporal de las...», cit., pág. 41.

²⁸⁵ MALARET I GARCÍA, E.: «Los principios del procedimiento administrativo...», cit., págs. 322 y 323.

²⁸⁶ GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Derecho administrativo...*, cit., pág. 710. En el mismo sentido, vid. ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Artículo 21...», cit., pág. 144.

procedimiento aquellos aspectos omitidos por el actuario o a los cuales no ha prestado o dirigido su atención cuando el interesado considere que son relevantes en la toma de decisión. La doctrina distingue entre alegaciones de introducción, de fijación y conclusivas, en función del momento y finalidad perseguida²⁸⁷. El artículo 79 de la LRJAP-PAC hace referencia fundamentalmente a las alegaciones de fijación, tendentes a la consolidación de aquellos datos que constituyen las cuestiones y suscitan las dudas a resolver en el procedimiento. De esta forma, deben diferenciarse de las alegaciones conclusivas cuya sede se sitúa en el trámite de audiencia anterior a la propuesta de resolución y que tienden, por tanto, a la crítica o valoración de los datos aportados en la instrucción del procedimiento²⁸⁸. La LRJAP-PAC (art. 79) deja absoluta libertad respecto a su presentación, pudiendo producirse éstas gracias a la invitación realizada por el funcionario correspondiente o de forma espontánea por el obligado, siempre que sean anteriores al trámite de audiencia. Así, tienen un carácter facultativo y a diferencia del trámite de audiencia no constituyen una carga para el interesado, siendo posible presentar en el trámite de audiencia aquellas alegaciones no presentadas durante la instrucción del procedimiento.

En este sentido, las alegaciones constituyen declaraciones de ciencia tendentes a la demostración de la veracidad o falsedad de un determinado hecho cuya apreciación adquiere relevancia respecto a la futura resolución²⁸⁹. De esta forma, se materializa en un razonamiento en el que apoyar el carácter fundado de la tesis propia o la desvirtuación de la parte contraria, bien mediante la ratificación o rectificación de las declaraciones propias, bien mediante la mera aceptación o negación de las afirmaciones ajenas. En consecuencia, la alegación constituye un acto voluntario pero diferenciado de una declaración de voluntad, aspecto que permite distinguirla tanto de la petición de iniciación como de las pretensiones de las partes²⁹⁰, ambas declaraciones de voluntad²⁹¹. Esta diferenciación resulta fundamental para distinguir posteriormente los efectos que tienen las pretensiones y las alegaciones respectivamente²⁹². Así, mientras que el órgano administrativo puede rechazar las pretensiones de las partes, las alegaciones deberán ser tenidas en cuenta al redactar la correspondiente propuesta de resolución²⁹³. Este aspecto está íntimamente ligado al genérico deber de motivación de los actos administrativos así como con el deber de congruencia entre las alegaciones y pretensiones de las partes y la resolución dictada²⁹⁴. En definitiva, constituye la expresión última del principio de contradicción que no afecta únicamente a la instrucción del procedimiento sino que tiene su postrera consecuencia en la resolución, en aras de no desvirtuar las garantías anteriores²⁹⁵.

287 GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Derecho administrativo...*, cit., pág. 710.

288 *Ibidem*.

289 ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Artículo 21...», cit., pág. 144.

290 *Vid.* las SSTC 253/2000, de 30 de octubre (FJ 2), 1/2001, de 15 de enero y 31/2001, de 12 de febrero (FJ 3) que distinguen entre alegaciones y pretensiones. En este sentido, señala que las primeras no requieren una respuesta explícita y detallada, siendo suficiente una respuesta genérica. En cambio, considera que las pretensiones requieren una respuesta concreta.

291 GONZÁLEZ PÉREZ J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Comentarios a la Ley...*, cit., Vol. I, pág. 1846.

292 *Vid.* la nota 290. Asimismo, la STS de 12 de diciembre de 2001 (ref. Aranzadi 99).

293 *Vid.* tanto el artículo 21 de la LDGC como el 79.1 de la LRJAP-PAC. Asimismo, *vid.* las SSTS de 20 de julio de 2000 (ref. Aranzadi 6167), y de 12 de diciembre de 2001 (ref. Aranzadi 99). Así, el TS señala que, con respecto a las alegaciones, no es necesaria una respuesta explícita a cada una de ellas.

294 ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Artículo 21...», cit., pág. 146.

295 *Vid.* las págs. 47 y ss. Asimismo, las SSTC 134/2002, de 3 de junio, 104/2002, de 6 de mayo y 35/2002, de 11 de febrero. Abundando en esta idea, es necesario subrayar la obligación de valoración de las alegaciones de los contribuyentes en las actas de la Inspección que establece el artículo 49.2.f) del RGIT.

La ausencia de un trámite de alegaciones en los procedimientos tributarios determina que éstas podrán ser presentadas en cualquiera de sus fases anteriores al trámite de audiencia o a la propuesta de resolución ²⁹⁶. La función instructora de las alegaciones determina que su presentación se subordine al límite temporal del citado trámite, dado que supone el último momento del procedimiento administrativo en el que resultan admisibles las aportaciones dirigidas a influir sobre el fondo del asunto ²⁹⁷. Esta fase procedimental permite diferenciar las alegaciones del artículo 34 l) de la nueva LGT del escrito de alegaciones del trámite de audiencia ²⁹⁸. No obstante, cabe señalar que la citada norma no prevé excepciones que permitan la presentación de alegaciones con posterioridad al trámite de audiencia. Empero, consideramos que supletoriamente puede aplicarse el artículo 79.2 de la LRJAP-PAC que establece esta posibilidad en los supuestos de «defectos de tramitación y, en especial, los que supongan paralización, infracción de los plazos preceptivamente señalados o la omisión de trámites que pueden ser subsanados antes de la resolución definitiva del asunto».

En segundo lugar, debe permitírsele el acceso al expediente administrativo, dado que constituye la base sobre la cual el órgano competente adoptará la decisión. Este derecho ya recogido en la LDGC se reproduce en el artículo 34 s) de la nueva LGT que establece el «derecho a obtener copia a su costa de los documentos que integren el expediente administrativo en el trámite de puesta de manifiesto del mismo en los términos previstos en esta ley» ²⁹⁹. En este sentido, únicamente el conocimiento de la argumentación del actuario le permitirá contestarla, posibilitando la eficacia de sus alegaciones dirigidas a la tutela de sus intereses. Por tanto, condición mínima de este principio será la información a las partes no sólo del objeto del procedimiento sino también de la posición y de los argumentos de la contraria para poder rebatirlos ³⁰⁰. En definitiva, constatamos la importancia y el carácter de premisa básica que adquiere el derecho a ser informado, en aras de garantizar la efectividad de la participación activa del administrado ³⁰¹. De esta forma, se erige en un pilar fundamental de la paridad jurídica de las partes así como en un importante instrumento de transparencia administrativa ³⁰². A mayor abundamiento, su destacado papel en la mejora de las relaciones con los ciudadanos ha llevado a la doctrina a considerarlo un canon de civismo jurídico insuprimible en cualquier ordenamiento evolucionado y moderno ³⁰³. Por estas razones y como ya veremos, el trámite de audiencia requiere, para dar efectividad a los fines de defensa, la comunicación y puesta de manifiesto de la totalidad del expediente ³⁰⁴. Asimismo, se exige que la audiencia se evacue con carácter previo e inmediato a la toma de la decisión administrativa ³⁰⁵.

²⁹⁶ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La gestión tributaria...*, cit., pág. 114.

²⁹⁷ ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Artículo 21...», cit., pág. 144; GONZÁLEZ NAVARRO, F.: «Derecho administrativo...», cit., pág. 708.

²⁹⁸ NAVARRO EGEA, M.: «El derecho a presentar...», cit., pág. 554.

²⁹⁹ Este derecho ha sido precisado en el artículo 99 de la nueva LGT que establece que «el obligado que sea parte en una actuación o procedimiento tributario podrá obtener a su costa copia de los documentos que figuren en el expediente, salvo que afecten a intereses de terceros o a la intimidad de otras personas o que así lo disponga la normativa vigente. Las copias se facilitarán en el trámite de audiencia o, en defecto de éste, en el de alegaciones posterior a la propuesta de resolución».

³⁰⁰ GIOSTRA, C.: «Contraddittorio (principio...», cit., pág. 1.

³⁰¹ BRAIBANT, G.: «Droits vis-à-vis...», cit., pág. 437; RICHER, D.: *Les droits du contribuable...*, cit., pág. 192.

³⁰² ARENA, G.: «Rights vis-à-vis...», cit., pág. 504; MAILLARD DESGRÉES DU LOÛ, D.: *Droit des relations...*, cit., págs. 11 y 12.

³⁰³ CAPOLUPO, S.: «Contraddittorio e limiti probatori», *Il Fisco* núm. 44, 1993, pág. 10.986.

³⁰⁴ SERRANO GUIRADO, E.: «El trámite de audiencia...», cit., págs. 165 y 166. *Vid.* las SSTC 11/1993, de 18 de enero (FJ 2) y 93/1992, de 11 de junio (FJ 2). *Vid.* asimismo la STS de 20 de enero de 1987 (ref. Aranzadi 204, FJ 3). *Vid.* respecto a la puesta de manifiesto de la totalidad del expediente, las SSTS de 13 de octubre de 2000 (ref. Aranzadi 7915) y de 28 de enero de 1985 (ref. Aranzadi 886).

³⁰⁵ MORILLO MÉNDEZ, A.: «El trámite de audiencia...», cit., págs. 2 y 3.

Pasando a analizar el trámite de audiencia, cabe señalar que, una vez asegurado el acceso a la información y finalizada la instrucción del procedimiento, debe otorgarse al interesado un plazo suficiente y razonable para valorarla y plantear objeciones sobre aquellos argumentos de los que discrepa y que van a servir de fundamento a la resolución. Así, se evidencia la descomposición del trámite de audiencia en dos fases: la puesta de manifiesto del expediente y el escrito de alegaciones³⁰⁶. Por este motivo, el plazo debe comprender el tiempo suficiente tanto para examinar el expediente como para la preparación de las alegaciones³⁰⁷. Como ya hemos señalado, en esta tarea de valoración y de réplica, el administrado puede ser asistido por un asesor de su confianza, dada la complejidad que suele rodear a estas cuestiones.

Realizada esta labor, el ciudadano puede presentar su punto de vista sobre el caso debatido en el escrito de alegaciones, permitiendo circunscribir con mayor precisión las circunstancias que lo rodean. De esta forma, este derecho a aportar aquellos elementos fácticos y jurídicos que sustentan la defensa de su posición³⁰⁸ y de ejercer una actividad de proposición de avance del procedimiento³⁰⁹ se presenta como consecuencia fundamental del derecho a ser oído³¹⁰. Sin embargo, y como ya hemos apuntado, no conviene olvidar que este derecho de alegaciones asiste al administrado no sólo en el trámite de audiencia sino también durante la instrucción del procedimiento³¹¹. En suma, el principio de contradicción debe considerarse plenamente actuado cuando el ciudadano ve garantizado tanto el acceso a las argumentaciones y conclusiones de la Administración como la presentación de las suyas propias.

Previsto con carácter general en el procedimiento administrativo común por el artículo 84 de la Ley 30/1992, ha sido finalmente generalizado a la totalidad de la materia tributaria. Sin embargo, cabe recordar que la referencia en nuestra norma suprema al trámite de audiencia no conlleva su configuración como principio constitucional³¹² de obligada observancia para el legislador, quedando su previsión a su entera discrecionalidad. Tradicionalmente, se ha considerado como una garantía esencial del particular³¹³ pero con un progresivo y notable incremento de la relevancia de su dimen-

³⁰⁶ SERRANO GUIRADO, E.: «El trámite de audiencia...», cit., pág. 137.

³⁰⁷ RICHER, D.: *Les droits du contribuable...*, cit., pág. 202.

³⁰⁸ SSTS de 14 de octubre de 1966 (ref. Aranzadi 4190), de 14 de noviembre de 1967 (ref. Aranzadi 4656), de 29 de abril de 1970 (ref. Aranzadi 1970) y de 13 de noviembre de 1973 (ref. Aranzadi 4329).

³⁰⁹ CAVALLARI, V.: «Contradditorio (principio del). Diritto processuale penale», *Enciclopedia del Diritto*, Giuffrè Editore, Milán, 1958, Vol. IX, pág. 730.

³¹⁰ RICHER, D.: *Les droits du contribuable...*, cit., pág. 200. De esta forma, en el caso de que nuevas circunstancias vayan a ser tomadas en consideración se debe brindar al interesado la posibilidad de rebatirlas. *Vid.* en sentido similar la STC 139/2002, de 3 de junio, que contempla un supuesto de vulneración parcial del derecho a la tutela judicial, al estimar una sentencia de apelación civil una pretensión aducida en vista oral del recurso, distinta a la expuesta en el escrito de interposición, sin dar oportunidad de defenderse a la parte que se había apartado del recurso. Asimismo, en un caso de adhesión a la apelación *vid.* la STC 93/2000, de 10 de abril (FJ 4).

³¹¹ BREWER-CARIAS, A.R.: *Les principes de la procédure...*, cit., pág. 148. Respecto a su diferenciación, *vid.* MORILLO MÉNDEZ, A.: «El trámite de audiencia...», cit., pág. 9.

³¹² En contra, *vid.* PARADA, R.: *Régimen jurídico...*, cit., pág. 302.

³¹³ GAMERO CASADO, E.: «Omisión del trámite...», cit., pág. 99. *Vid.* las SSTS de 20 de enero de 1987 (ref. Aranzadi 204), de 27 de febrero de 1991 (ref. Aranzadi 1706), de 6 de octubre de 1993 (ref. Aranzadi 7444), de 20 de septiembre de 1980 (ref. Aranzadi 3758) y de 3 de mayo de 1980 (ref. Aranzadi 2772).

sión pública ³¹⁴. En este sentido, el trámite de audiencia se erige en el instituto que mejor representa y actúa el principio *audi alteram partem*, respetando las exigencias de un justo procedimiento y superando la visión reduccionista que lo configura exclusivamente como una garantía para evitar la indefensión del administrado ³¹⁵. En particular, representa aquel trámite que se efectúa una vez instruido el expediente e inmediatamente antes de que se dicte la propuesta de resolución, a fin de que el interesado, a la vista del mismo, pueda alegar y presentar cuantos documentos y justificaciones considere oportunos. De esta forma, sirve para imponerle a la Administración la obligación de dictar una resolución expresa sobre las cuestiones planteadas por el particular en el procedimiento ³¹⁶. Por último, su evacuación constituye un parámetro esencial para el posterior control jurisdiccional de la corrección tanto de la resolución como del procedimiento que la originó ³¹⁷.

En el ámbito tributario, ha supuesto un notable refuerzo de las garantías de los obligados así como una configuración más acorde con la del resto del Derecho público e, incluso, de otros ordenamientos. La exaltación de esta dimensión garantista ha conllevado que tanto el principio de contradicción como el trámite de audiencia hayan sido excesivamente relacionados con el derecho a la tutela judicial efectiva ³¹⁸. De esta forma, su omisión ha sido considerada como causante de indefensión en el administrado y, consecuentemente, como un supuesto de vulneración del artículo 24 de la CE. Esta visión reduccionista ha enfatizado la vertiente garantista a favor del ciudadano, atendiendo únicamente a la íntima relación de ambos institutos con los derechos de defensa y omitiendo cualquier referencia al interés público en la celebración de dicho trámite ³¹⁹. Sin embargo, no debe olvidarse la dimensión pública y la garantía que dicha configuración contradictoria supone para la consecución de un procedimiento justo y, concretamente, de una tributación acorde con los principios de Justicia tributaria.

Estos factores determinan que su cumplimiento se erija en un imperativo de legalidad, cuya observancia compete al órgano administrativo correspondiente. De esta forma, la vulneración del principio de contradicción únicamente se producirá cuando su inobservancia conlleve una decisión en la que no se haya garantizado un procedimiento justo. Por tanto, no todo incumplimiento de dicho principio determinará una vulneración de las garantías materiales del particular. A mayor abundamiento, conviene recordar que no constituye un derecho absoluto, dado que, en ocasiones, debe ceder ante otros principios como puede ser el de economía procesal ³²⁰. Por esta razón, la pro-

³¹⁴ El TS, aun reconociendo esta importancia, rechaza su visión excesivamente formalista para subordinar la declaración de nulidad a la existencia de indefensión. *Vid.* las SSTs de 10 de octubre de 1991 (ref. Aranzadi 7852), de 7 de julio de 1982 (ref. Aranzadi 5336), de 30 de marzo de 1981 (ref. Aranzadi 1428), de 21 de octubre de 1980 (ref. Aranzadi 3927) y de 19 de diciembre de 1975 (ref. Aranzadi 5067).

³¹⁵ Resaltando la vertiente garantista, *vid.* ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Artículo 22...», cit., pág. 147.

³¹⁶ *Vid.* el artículo 49.2 f) del RGIT.

³¹⁷ GAMERO CASADO, E.: «Omisión del trámite...», cit., pág. 104.

³¹⁸ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La gestión tributaria...*, cit., pág. 115.

³¹⁹ *Vid.* la crítica a esta concepción reduccionista de LA ROSA, S.: «Caratteri e funzioni...», cit., pág. 49.

³²⁰ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La gestión tributaria...*, cit., pág. 115. *Vid.* entre otras las SSTs de 23 de mayo de 2000 (ref. Aranzadi 5489), de 30 de abril de 1999 (ref. Aranzadi 5196, FJ 2), de 28 de junio de 1996 (ref. Aranzadi 5338, FJ 4), de 22 de mayo de 1993 (ref. Aranzadi 4880), de 12 de junio de 1991 (ref. Aranzadi 4966), de 22 de diciembre de 1982 (ref. Aranzadi 8082) y de 6 de diciembre de 1979 (ref. Aranzadi 4715, FJ 1). La STS de 4 de febrero de 1986 (ref. Aranzadi 1225, FJ 1) pone en relación el principio de economía procesal con el de conservación de los actos administrativos en materia de omisión del trámite de audiencia sin incidencia en la posterior resolución.

pia LRJAP-PAC establece limitaciones al mismo, al exceptuar su actuación en el supuesto de que no se tomen en consideración más que las alegaciones y pruebas aducidas por el interesado ³²¹. Además, la LGT prevé como especialidad en su artículo 99.8 la posibilidad de que 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 este caso, la falta de evacuación se justificaría en que ésta se produciría en una fase posterior. Asimismo, cabe señalar que la omisión del trámite de audiencia por causas imputables al administrado tampoco conlleva ningún vicio del procedimiento ³²².

La importancia que reviste el trámite de audiencia para el cumplimiento del principio de contradicción y el respeto de las exigencias de un justo procedimiento determinan su configuración como potestad reglada para la Administración y como carga para el interesado. Desde el punto de vista del órgano administrativo y sin perjuicio de que le corresponda valorarla, su evacuación no se deja a su apreciación discrecional, sino que debe efectuarse en todos aquellos supuestos en que su omisión pueda generar indefensión o en que permita ajustar en mayor medida la resolución al ordenamiento ³²³. De esta forma, su cumplimiento se convierte en la gran mayoría de los casos en una exigencia de legalidad ³²⁴. Atendiendo a la posición del interesado, ya veremos que el citado trámite se erige en una de esas facultades cuya otra faz no es la obligación sino la carga, debiendo soportar las consecuencias negativas de su falta de ejercicio ³²⁵. El administrado es libre de examinar el expediente puesto de manifiesto y, en su caso, de realizar alegaciones; sin embargo, en caso negativo no podrá alegar en futuras instancias administrativas o judiciales indefensión ³²⁶. Ahora bien y como ya veremos, la imposibilidad de invocar argumentos no aportados en la audiencia resulta más controvertida por su más que probable fricción con el principio de tutela judicial efectiva.

³²¹ Vid. el artículo 84.4 de la LRJAP-PAC (antiguo 91.3 de la LPA). Vid. respecto a su aplicación las SSTS de 17 de febrero de 2000 (ref. Aranzadi 77, FJ 2), de 12 de enero de 1995 (ref. Aranzadi 485, FJ 1), de 6 de mayo de 1994 (ref. Aranzadi 4364, FJ 2), de 14 de diciembre de 1993 (ref. Aranzadi 9514; FJ 2 y 3), de 11 de noviembre de 1993 (ref. Aranzadi 8856, FJ 11), de 11 de octubre de 1993 (ref. Aranzadi 7233, FJ 1), de 30 de diciembre de 1992 (ref. Aranzadi 10531, FJ 1), de 12 de junio de 1991 (ref. Aranzadi 4966, FJ 2) y de 23 de abril de 1984 (ref. Aranzadi 2871, FJ 1). El artículo 22.2 de la LDGC prevé la posibilidad de prescindir de este trámite cuando «se trate de rectificar errores aritméticos deducidos de los hechos y documentos presentados por el contribuyente, así como en los supuestos de liquidación de los recargos de los artículos 61.3 y 127 de la LGT». Algunos autores han señalado que el fundamento de este precepto reside en que, para la toma de dicha decisión, no se han tomado en consideración otras alegaciones y pruebas que las aportadas por el interesado.

³²² ISAAC, G.: *La procédure administrative...*, cit., pág. 405; SERRANO GUIRADO, E.: «El trámite de audiencia...», cit., pág. 178. En este sentido, la propia LRJAP-PAC, en su artículo 84.3, ha previsto la posibilidad de que el administrado renuncie por escrito a la celebración del trámite de audiencia (vid. la crítica realizada por GONZÁLEZ PÉREZ J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Comentarios a la Ley...*, cit., Vol. I, págs. 1.991 y 1.992). Vid. MORILLO MÉNDEZ, A.: «El trámite de audiencia...», cit., págs. 12 y 13. Asimismo, la STC 82/1999, de 10 de mayo. En la jurisprudencia del TS, vid. la sentencia de 6 de abril de 1995 (ref. Aranzadi 3004, FJ 2).

³²³ GONZÁLEZ PÉREZ, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Comentarios a la Ley...*, cit., Vol. I, pág. 1.983.

³²⁴ NAVARRO EGEA, M.: «El derecho a presentar...», cit., pág. 558.

³²⁵ GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Derecho administrativo...*, cit., pág. 716.

³²⁶ GONZÁLEZ PÉREZ, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Comentarios a la Ley...*, cit., Vol. I, pág. 1.984.

La evacuación del trámite de audiencia puede descomponerse en tres fases nítidamente diferenciadas: acuerdo ordenando la manifestación del expediente y notificación del mismo al interesado, manifestación y examen del expediente por el interesado y escrito de alegaciones ³²⁷. En este sentido, la LDGC adolecía de una cierta imprecisión normativa respecto de la LRJAP-PAC que se erige en su texto de referencia ³²⁸. Concretamente, podemos constatar la omisión de la fijación de un plazo para su ejercicio así como tampoco prevé expresamente la puesta de manifiesto del expediente ni la posibilidad de que los interesados manifiesten su voluntad de renunciar a su derecho de alegaciones ³²⁹. Estos vacíos no comportan grandes problemas, dado que pueden ser solucionados perfectamente remitiéndonos a las disposiciones reguladoras del procedimiento administrativo común. En la actualidad, este olvido ha sido subsanado al preverse expresamente en el artículo 99.8 de la nueva LGT fijando el mismo plazo que en el procedimiento administrativo.

En primer lugar, ha de recaer acuerdo expreso de evacuar el trámite de audiencia, en el que constará el plazo otorgado al interesado para consultar el expediente y formular las alegaciones que estime convenientes a su derecho. Respecto al plazo, consideramos que el mismo debe ser razonable en orden a que existan posibilidades efectivas para su ejercicio y que variará entre 10 y 15 días a criterio del órgano administrativo ³³⁰. Asimismo, se indicará el lugar donde el interesado pueda examinar el expediente ³³¹, señalando las horas durante las cuales puede tenerse acceso al mismo. Posteriormente, el acuerdo deberá ser notificado a los interesados a fin de que obtengan comunicación del mismo y de los datos necesarios para su ejercicio: plazo, lugar, etc. De esta forma, en el expediente deberá incorporarse la citada comunicación y, en caso de imposibilidad, las causas de la misma ³³², con el fin de evitar las consecuencias de una tramitación defectuosa.

En segundo lugar, se realizará la puesta de manifiesto del expediente permitiendo al interesado adquirir un completo conocimiento del estado de la cuestión. El trámite de audiencia exige, para dar efectividad a los fines de defensa del administrado, la comunicación y puesta de manifiesto de la totalidad del expediente ³³³. Por una parte, se debe consentir el acceso a todos aquellos documentos y actuaciones sobre los que la Administración tiene intención de fundamentar su decisión. De esta forma, se permite que cada una de las partes conozca no sólo el objeto del procedimiento sino también la posición y los argumentos de la otra parte para poder rebatirlos ³³⁴. Empero, cabe señalar que

³²⁷ GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Derecho administrativo...*, cit., pág. 718.

³²⁸ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: «Derechos generales de...», cit., pág. 100.

³²⁹ *Vid.* MORILLO MÉNDEZ, A.: «El trámite de audiencia...», cit., págs. 13 y 14.

³³⁰ DELGADO GARCÍA, A.M.: «El trámite de audiencia...», cit., pág. 40; FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: «Derechos generales de...», cit., pág. 100. Ésta es la tónica general que dominaba en los supuestos de trámite de audiencia previstos con anterioridad a su generalización. Concretamente, el RGIT y el RIS preveían un plazo de quince días, el RIVA un plazo de 10 días y la LGT en el supuesto de las liquidaciones provisionales de oficio un plazo de entre 10 y 15 días. En cambio, respecto al trámite de derivación de responsabilidad y la imposición de sanciones la LGT no establecía plazo.

³³¹ GONZÁLEZ PÉREZ, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F. señalan que la vista del expediente tendrá lugar en la oficina o dependencia del órgano ante el que se tramite (*Comentarios a la Ley...*, cit., Vol. I, pág. 1.989).

³³² GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Derecho administrativo...*, cit., pág. 718.

³³³ SERRANO GUIRADO, E.: «El trámite de audiencia...», cit., págs. 165 y 166. *Vid.* las SSTS de 13 de octubre de 2000 (ref. Aranzadi 7915), de 20 de enero de 1987 (ref. Aranzadi 204, FJ 3) y de 28 de enero de 1985 (ref. Aranzadi 886).

³³⁴ GIOSTRA, C.: «Contraddittorio (principio del)...», cit., pág. 1.

puede limitarse el acceso a determinados aspectos –nunca a su totalidad– del expediente cuando razones de interés público así lo exijan ³³⁵. Por otra parte, el cumplimiento del fundamento y fin de este instituto determina que su actuación deba realizarse en el lapso temporal idóneo para asegurar tanto el derecho de defensa como el acierto de la decisión. En la práctica, el primer aspecto señalado ha sido el que mayor relevancia jurisprudencial y doctrinal ha adquirido. Así, se ha señalado que este momento deberá coincidir con el de una completa información de Administración y administrado respecto a la presentación de alegaciones y a la toma de decisión ³³⁶. Así, tanto doctrina como jurisprudencia lo han ubicado justo después de la finalización de la instrucción del expediente y antes de la propuesta de liquidación para que el interesado pueda acceder a todos los documentos y actuaciones sobre los que el órgano competente basará su decisión ³³⁷. Sin embargo y en el caso de que se incorporen posteriores elementos al expediente, deberá dársele de nuevo traslado al contribuyente para que pueda realizar alegaciones complementarias ³³⁸.

En tercer lugar, el trámite de audiencia finaliza mediante la eventual presentación del escrito de alegaciones por parte del interesado. En este documento, el administrado expone sus observaciones y, en caso de desacuerdo, intentará rebatir las conclusiones que se derivan de la instrucción. Una vez presentado el escrito de alegaciones, el órgano administrativo deberá tomar en consideración el planteamiento expuesto tanto en las alegaciones efectuadas durante la instrucción del procedimiento como en el escrito de alegaciones. Las consecuencias de la omisión del trámite de audiencia serán estudiadas en el epígrafe siguiente al analizar las relaciones del principio de contradicción y del derecho a la tutela judicial efectiva. En definitiva, debemos señalar que el derecho de alegaciones y el trámite de audiencia, aunque están dirigidos a poner de manifiesto la juridicidad de su posición y la racionalidad de su tutela, cumplen una función diversa ³³⁹. Concretamente, el trámite de audiencia no se limita a asegurar la formulación de alegaciones, sino que posibilita al interesado el conocimiento de la totalidad del expediente ³⁴⁰ y permite «una defensa eficaz y completa de sus intereses sobre la base de lo actuado en el procedimiento» ³⁴¹.

Consecuentemente y desde el punto de vista del administrado, su participación en el procedimiento se conforma como carga, pero nunca como obligación ³⁴². Esta configuración constituye una muestra de su dimensión pública desligada del derecho de defensa, dada la imposibilidad de aportar posteriormente dichas consideraciones al procedimiento ³⁴³. El ordenamiento parece establecer

³³⁵ Entre los datos o documentos excluidos, cabe resaltar aquellos relativos a al secreto material o industrial, cuya incidencia en materia tributaria será estudiada posteriormente. *Vid.* el artículo 84.1 de la LRJAP-PAC.

³³⁶ SERRANO GUIRADO, E.: «El trámite de audiencia...», cit., pág. 162.

³³⁷ ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Artículo 22...», cit., pág. 147; FANLO LORAS, A.: «Disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos» en la obra colectiva *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Tecnos, Madrid, 1993, pág. 245; GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. II, pág. 492.

³³⁸ *Vid.* la STS de 30 de abril de 1999 (ref. Aranzadi 5196, FJ 2).

³³⁹ *Vid.* MORILLO MÉNDEZ, A.: «El trámite de audiencia...», cit., pág. 9.

³⁴⁰ SÁNCHEZ MORÓN, M.: *La participación del ciudadano...*, cit., pág. 195.

³⁴¹ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. II, pág. 491.

³⁴² NAVARRO EGEA, M.: «La audiencia del contribuyente...», cit., pág. 715.

³⁴³ GAMERO CASADO, E.: «Omisión del trámite...», cit., pág. 104.

una sanción impropia, destinada a eliminar los obstáculos a una eficaz acción administrativa³⁴⁴. En suma, el legislador concibe el carácter contradictorio del procedimiento como algo más que un canon jurídico, requiriendo de ambas partes un comportamiento de lealtad y de veracidad. En consecuencia, se exige al interesado que aporte, desde el primer momento, todos aquellos elementos probatorios que puedan coadyuvar a una justa decisión, previendo, en caso contrario, graves limitaciones en la ulterior fase de revisión³⁴⁵. Concretamente, el artículo 112.2 de la LRJAP-PAC establece que «no se tendrán en cuenta en la resolución de los recursos, hechos, documentos o alegaciones del recurrente, cuando habiendo podido aportarlos en el trámite de alegaciones no lo haya hecho».

En coherencia y una vez actuada la participación del interesado, será necesario que la misma vincule en cierta medida al órgano competente a la hora de dictar la resolución. Como vemos, el principio de contradicción también adquiere una especial relevancia en la fase de decisión sin perjuicio de que en ésta no intervenga activamente el interesado³⁴⁶. Esta reflexión respondería a la exigencia de que las argumentaciones de este último sean valoradas por la Administración con plena imparcialidad. Así, se ha subrayado la necesidad de congruencia del principio estudiado, señalando que la posibilidad paritaria de participación debe reflejarse también en la elaboración de la resolución correspondiente³⁴⁷. En consecuencia, al emitir su decisión el órgano administrativo no podrá omitir el diálogo iniciado entre las partes, siendo necesario responder a los argumentos planteados³⁴⁸. Obviamente, esto no implica una decisión favorable al ciudadano sino simplemente el derecho a una resolución sobre el fondo, bajo pena de nulidad por falta de congruencia³⁴⁹. En suma, cobra una inusitada relevancia la correspondiente motivación de la decisión bien aceptando bien rechazando en todo o en parte la argumentación del interesado³⁵⁰. La nueva LGT establece al regular la obligación

³⁴⁴ FEDELE, A.: «L'accertamento tributario...», cit., pág. 28.

³⁴⁵ CAPOLUPO, S.: «Contraddittorio e limiti...», cit., pág. 10.987.

³⁴⁶ RICHER, D.: *Les droits du contribuable...*, cit., pág. 187.

³⁴⁷ Artículo 85 de la LRJAP-PAC, de 26 de noviembre de 1992. Vid. también ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Artículo 21...», cit., pág. 146. Vid. asimismo las SSTC 15/1999, de 22 de febrero y 5/2001, de 15 de enero.

³⁴⁸ BENVENUTI, F.: «Contraddittorio (principio del). Diritto Processuale Amministrativo», *Enciclopedia del Diritto*, Giuffrè Editore, Milán, 1958, Vol. IX, pág. 739; RICHER, D.: *Les droits du contribuable...*, cit., pág. 235. Vid. MORILLO MÉNDEZ, A.: «El trámite de audiencia...», cit., págs. 6 y 7, y la distinción entre alegaciones y pretensiones. Asimismo, vid. las SSTC 56/1996, de 15 de abril de 1996, 58/1996, de 15 de abril de 1996, 67/2000, de 13 de marzo, 27/2002, de 11 de febrero, 104/2002, de 6 de mayo y 134/2002, de 3 de junio. Respecto a la incongruencia omisiva o *ex silentio*, vid. las SSTC 35/2002, de 11 de febrero (FJ 2), 155/2001, de 2 de julio (FJ 3), 108/2001, de 23 de abril (FJ 5) y 92/2001, de 2 de abril (FJ 2) y 309/2000, de 18 de diciembre (FJ 2). Respecto a la incongruencia *extra petita* vid. las SSTC 86/2000, de 27 marzo (FJ 4), 215/1999, de 29 de noviembre (FJ 3), 220/1997, de 4 de diciembre (FJ 4), 98/1996, de 10 de junio (FJ 2), 191/1995, de 18 de diciembre (FJ 3) y 14/1984, de 3 de febrero (FJ 2).

³⁴⁹ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. II, pág. 483. Vid. la STC 134/2002, de 3 de junio. En la jurisprudencia del TS, vid. la sentencia de 4 de febrero de 1999 (ref. Aranzadi 1382, FJ 4).

³⁵⁰ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. II, pág. 455. Asimismo, en el caso de que la Administración pretenda pronunciarse sobre cuestiones conexas no comunicadas a los administrados, deberá informar a éstos de nuevo (art. 89.1 LRJAP-PAC). Vid. la STS de 12 de mayo de 1986 (ref. Aranzadi 2909). En la jurisprudencia constitucional, vid. la STC 139/2002, de 3 de junio, que declara la vulneración parcial del derecho a la tutela judicial sin indefensión por una sentencia de apelación civil que estima una pretensión aducida en la vista oral del recurso distinta a la expuesta en el escrito de interposición, sin dar oportunidad de defenderse a la parte que se había apartado del recurso. Vid. asimismo la STC 227/2000, de 2 de octubre que declara la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva por incongruencia al alterar de oficio el Tribunal el objeto del debate procesal. Vid. asimismo las SSTC 213/2000, de 18 de septiembre, 212/2000, de 18 de septiembre, 210/2000, de 18 de septiembre y 86/2000, de 27 de marzo. En esta últi-

de resolver (art. 103.3) la necesidad de que «los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación, los que denieguen un beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos, así como cuantos otros se dispongan en la normativa vigente, serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho».

Por consiguiente, la motivación se erige en un riguroso requisito formal del acto administrativo que refleja los argumentos que sirven de fundamento a la decisión ³⁵¹. Concretamente, constituye la expresión racional del juicio emitido, cuyo incumplimiento determina un vicio de nulidad o una mera irregularidad no invalidante, en función del grado o intensidad de indefensión que produzca en el administrado ³⁵². Empero, la doctrina ha destacado como su incumplimiento no comporta únicamente la vulneración de un requisito formal que puede causar indefensión sino que, va más allá, erigiéndose a su vez en garantía del interés general ³⁵³. Abundando esta idea, el TS se ha encargado de resaltar otras funciones tanto o más importantes que la anterior: elemento de persuasión del destinatario, que aporta mayor certeza a la voluntad administrativa así como un medio indispensable para el posterior control jurisdiccional ³⁵⁴. Además, ha señalado su función esencial en el ejercicio de la impugnación al brindar al ciudadano la posibilidad de conocer las bases en que se funda la decisión para permitir su contestación ³⁵⁵. A mayor abundamiento, la lectura del expediente debe consentir justificar la decisión tomada en virtud de la ponderación de los diversos intereses

ma, la parte recurrente alega indefensión, dado que, a su juicio, la sentencia recurrida se pronuncia sobre un aspecto que no había sido esgrimido, causándole la indefensión proscrita por el artículo 24.1 de la CE. Asimismo, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha declarado que la incorporación al proceso de declaraciones que han tenido lugar en fase de instrucción no lesiona en todo caso los derechos reconocidos en los párrafos 3 d) y 1 del artículo 6 del CEDH, siempre que exista una causa legítima que impida la declaración en el juicio oral, y que se hayan respetado los derechos de defensa del acusado (*vid.* las SSTEDH de 20 de noviembre de 1989, caso Kostovski, § 41; 15 de junio de 1992, caso Lüdi, § 47; 23 de abril de 1997, caso Van Mechelen y otros, § 51). Así, ha declarado recientemente, (STEDH de 27 de febrero de 2001, caso Lucà, § 40), que «los derechos de defensa se restringen de forma incompatible con las garantías del artículo 6 cuando una condena se funda exclusivamente o de forma determinante en declaraciones hechas por una persona que el acusado no ha podido interrogar o hacer interrogar ni en la fase de instrucción ni durante el plenario».

³⁵¹ ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Artículo 21..., cit., pág. 146. *Vid.* las SSTC 35/2002, de 11 de febrero (FJ 3) y 209/1993, de 28 de junio (FJ 1). *Vid.* también la STC 261/2000, de 30 de octubre (FJ 5) que señala que la «incoherencia o quiebra del discurso lógico, contraída a la manifiesta discordancia entre el presupuesto argumental de la Sentencia recurrida y el resultado por ésta alcanzado, y que, en última instancia, se traduce en la carencia o insuficiencia de la motivación exigible», o en la falta de motivación necesaria para expresar los criterios jurídicos esenciales fundamentadores de la decisión». *Vid.* las SSTs de 20 de febrero de 1987 (ref. Aranzadi 3296) y de 28 de febrero de 2000 (ref. Aranzadi 2162, FJ 1).

³⁵² ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Artículo 21..., cit., pág. 146. *Vid.* asimismo el FJ 2 de la STS de 20 de febrero de 1987 (ref. Aranzadi 3296) y de 2 de octubre de 1986 (ref. Aranzadi 5376).

³⁵³ El TC ha señalado que la exigencia de motivación determina «en primer lugar, que la resolución ha de exteriorizar los elementos y razones de juicio que fundamentan la decisión» *Vid.* las SSTC 122/1991, de 3 de junio (FJ 2), 5/1995, de 10 de enero (FJ 3) y 58/1997, de 18 de marzo (FJ 2). En segundo lugar, se exige que «el fundamento de la decisión ha de constituir la aplicación no arbitraria, ni manifiestamente irrazonable, ni fruto de un error patente, de la legalidad». *Vid.* las SSTC 23/1987, de 23 de febrero (FJ 3); 112/1996, de 24 de junio (FJ 2), 119/1998, de 4 de junio (FJ 2) y 25/2000, de 31 de enero (FJ 3).

³⁵⁴ *Vid.* las SSTs de 9 de febrero de 1987 (ref. Aranzadi 2916), de 20 de febrero de 1987 (ref. Aranzadi 3296) y de 5 de diciembre de 1990 (ref. Aranzadi 9732). En la jurisprudencia del TC, *vid.* las SSTC 35/2002, de 11 de febrero (FJ 3), 6/2002, de 14 de enero (FJ 3), 139/2000, de 29 de mayo (FJ 4) y 209/1993, de 28 de junio (FJ 1). En la doctrina, *vid.* RICHER, D.: *Les droits du contribuable...*, cit., pág. 237.

³⁵⁵ *Vid.* las SSTs de 13 de febrero de 1992 (ref. Aranzadi 2929) y de 30 de junio de 1982 (ref. Aranzadi 4861). En materia de liquidación y respecto a la falta de motivación, *vid.* la STS de 7 de febrero de 2000 (ref. Aranzadi 1590, FJ 3).

en juego para descartar la existencia de arbitrariedad ³⁵⁶. Por ende, permitirá el control último por parte del juez que, mediante la revisión del expediente y, por tanto, de la reconstrucción del *iter* procedimental, apreciará los fundamentos concretos de la decisión ³⁵⁷ y, por tanto, su adecuación al ordenamiento ³⁵⁸.

En definitiva, estos elementos representan la garantía mínima para que el interesado pueda participar en el procedimiento y, en consecuencia, tenga la posibilidad de influir en la formación de la decisión ³⁵⁹. En este sentido, el respeto de estos derechos depende práctica y exclusivamente de su cumplimiento por parte de la Administración ³⁶⁰, siendo cuestión distinta la negativa o falta de diligencia a la hora de ejercerlos por parte del interesado ³⁶¹. Así, su limitación u omisión supone una clara merma del principio de contradicción, imposibilitando incluso la existencia de un «verdadero procedimiento en sentido jurídico» ³⁶². Por estas razones, su efectiva instauración no depende exclusivamente de su previsión normativa sino también de un cambio de mentalidad y de actuación por parte de los órganos administrativos ³⁶³. Abundando en esta idea, adquiere gran importancia la concepción que mantengan estos últimos respecto a su relación con los ciudadanos. En fin y como conclusión, constatamos su mayor respeto en aquellos ordenamientos preocupados por mejorar sus tratos con los administrados y que tienden a concebir la Administración como prestadora de servicios y a los primeros como usuarios ³⁶⁴. En suma, frente a una visión de la función administrativa como poder, debemos pasar a considerarla como una función caracterizada por la prestación de servicios a los ciudadanos ³⁶⁵ mediante el ejercicio del poder público.

Esta tendencia pasa por reconocer el derecho a la información y a la participación como instrumentos en manos de los ciudadanos para controlar y reconducir el ejercicio de dicho poder ³⁶⁶. Sin embargo, no conviene olvidar que la mayor garantía frente a la Administración pública ha sido

³⁵⁶ Vid. en la jurisprudencia constitucional, las SSTC 155/2001, de 2 de julio (FJ 5), 47/2001, de 15 de febrero (FJ 11), 37/2001, de 12 de febrero (FJ 5), 214/1999, de 29 de noviembre (FJ 5) y 204/1999, de 29 de noviembre (FJ 4). En la jurisprudencia del TS, vid. la sentencia de 28 de febrero de 2000 (ref. Aranzadi 2162, FJ 1) y de 25 de febrero de 1987 (ref. Aranzadi 3374, FJ 5).

³⁵⁷ Tal y como afirma SERRANO GUIRADO, «la jurisdicción revisora es siempre competente para conocer del procedimiento por su evidente significación de orden público y porque es necesario determinar si las resoluciones administrativas reúnen los requisitos que les otorgue plena autoridad y eficacia jurídica» («El trámite de audiencia...», cit., pág. 130).

³⁵⁸ Vid. la STC 221/2001, de 31 de octubre (FJ 6).

³⁵⁹ En el procedimiento jurisdiccional, vid. COMOGLIO, L.P.: «Contraddittorio (principio del)...», cit., pág. 13.

³⁶⁰ ARENA, G.: «Rights vis-à-vis...», cit., pág. 496.

³⁶¹ Vid. MORILLO MÉNDEZ, A.: «El trámite de audiencia...», cit., págs. 12 y 13. Asimismo, la STC 82/1999, de 10 de mayo y la STS de 10 de junio de 1991 (ref. Aranzadi 5112, FJ 3).

³⁶² GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. II, pág. 454. Vid. asimismo COMOGLIO que habla de condición general de legitimidad del procedimiento [«Contraddittorio (principio del)...», cit., pág. 12].

³⁶³ ARENA, G.: «Rights vis-à-vis...», cit., pág. 495.

³⁶⁴ LAVIGNE, P.: «Le contribuable comme usager...», cit., págs. 77 y ss. MAILLARD DESGRÉES DU LOÛ distingue entre administrado y usuario señalando que el primero es aquel que se haya sometido a una autoridad administrativa mientras que el segundo sería aquella persona que utiliza un servicio público (*Droit des relations...*, cit., págs. 23 y ss.). PONT MESTRES es partidario de la aplicación de esta concepción respecto del contribuyente no defraudador («Acerca de la pretendida...», cit., págs. 533 y ss.).

³⁶⁵ LAVIGNE, P.: «Le contribuable comme usager...», cit., págs. 77 y ss.; MAILLARD DESGRÉES DU LOÛ, D.: *Droit des relations...*, cit., págs. 10, 23 y ss.

³⁶⁶ ARENA, G.: «Rights vis-à-vis...», cit., pág. 495.

y será siempre el control judicial de su actuación, es decir, un control posterior y externo. Empero, la saturación actual de la jurisdicción contencioso-administrativa determina una lentitud que difícilmente puede responder a la idea de Justicia. Ante estos condicionantes y sin pretender restar un ápice de importancia al citado control, éste no puede constituir la única garantía en manos de los ciudadanos frente a la Administración. Por esta razón, propugnamos establecer un sistema complementario que coadyuve a reducir la conflictividad y descongestionar la vía jurisdiccional.

De esta forma, una solución puede ser el establecimiento de un sistema de control en el seno del procedimiento, con el fin de evitar que vulneraciones de determinados derechos únicamente puedan ser reparadas con posterioridad a la decisión ³⁶⁷. Concretamente, este control interno ³⁶⁸ efectuado por el propio administrado se articula mediante el reconocimiento del derecho a participar en el mismo y, especialmente, mediante los derechos a ser oído y a ser informado. Sin embargo, cabe señalar que los mismos no tienen carácter absoluto y que, en ocasiones, pueden ceder ante otros valores considerados, en el caso concreto, superiores: eficacia administrativa, economía procesal ³⁶⁹, etc. Por consiguiente y como ya estudiaremos, la ausencia de actuación del principio de contradicción en el procedimiento no conllevará, necesariamente, la nulidad de la resolución adoptada en el mismo ³⁷⁰. En resumen, podemos comprobar su doble finalidad de garantía del administrado y, a su vez, del interés general al permitir actuaciones más ajustadas al ordenamiento ³⁷¹.

VI. EL PRINCIPIO DE CONTRADICCIÓN Y EL DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA

Como hemos avanzado, el principio *audi alteram partem* tiene su origen en las máximas *nemo damnari inaudita parte* y *audiatur et altera pars* con vigencia en los ámbitos sancionadores fundamentalmente. En origen, fue concebido como un principio dimanante del Derecho natural ³⁷² e íntimamente relacionado con los derechos de defensa ³⁷³ y a un justo proceso. Posteriormente, su ámbi-

³⁶⁷ *Ibidem* (pág. 501).

³⁶⁸ CHEVALLIER, J.: «La participation dans l'Administration...», cit., pág. 111; ZEGHBIB, H.: «Principe du contradictoire...», cit., pág. 470. En materia tributaria, *vid.* BOUVIER, M. y ESCLASSAN, M-C.: *L'administration fiscale...*, cit., pág. 100; CONSOLAZIO, M.L.: «Principio del contraddittorio...», cit., pág. 345.

³⁶⁹ HILF, M., CIESLA, G. y PACHE, E.: «Rights vis-à-vis...», cit., pág. 471; SERRANO GUIRADO, E.: «El trámite de audiencia...», cit., págs. 185 y 186.

³⁷⁰ *Vid.* entre otras la STS de 28 de junio de 1996 (ref. Aranzadi 5338, FJ 4). En contra, MORILLO MÉNDEZ, A.: «El trámite de audiencia...», cit., pág. 2.

³⁷¹ *Vid.* WALINE, M.: «Le principe "audi...», cit., pág. 506. Concretamente, el citado autor destaca como las alegaciones de los interesados podían hacer evitar fácilmente errores a la Administración. STS de 24 de abril de 2000 (ref. Aranzadi 4901, FJ 2).

³⁷² ZEGHBIB, H.: «Principe du contradictoire...», cit., pág. 471. Respecto a la referencia al principio de defensa en el Derecho español, *vid.* la STS de 19 de octubre de 1889 citada por SERRANO GUIRADO, E.: «El trámite de audiencia...», cit., pág. 129.

³⁷³ En España, *vid.* la STS de 19 de octubre de 1889 que señala que «el trámite de audiencia de los interesados en los expedientes, consagra, en la ley positiva, una garantía y un principio que, como el de defensa, es del más elevado linaje, como que tiene su fundamento en el Derecho natural» (citada por SERRANO GUIRADO, E.: «El trámite de audiencia...», cit., págs. 138 y 139).

to de actuación fue reconducido a la función jurisdiccional, dada su conexión con el derecho a la tutela judicial efectiva³⁷⁴ que adquirió rango constitucional al incorporarse a la inmensa mayoría de normas supremas. Sin embargo, en las últimas décadas ha cobrado especial importancia en otros sectores del Derecho público como son el administrativo y el tributario. Su extensión a estos ámbitos obedece fundamentalmente a «un fenómeno de contaminación, de irradiación (...); en el que el núcleo esencial de las garantías reconocidas a la defensa en el proceso judicial se ha trasladado al procedimiento administrativo»³⁷⁵. Llegados a este punto y a pesar de la estrecha relación existente entre ambos, es necesario rechazar cualquier tipo de identificación³⁷⁶. Así, la doctrina ha señalado que el error de anclaje inicial del principio de contradicción en el derecho a la tutela judicial efectiva impide su extensión a otras vías ajenas a la jurisdiccional³⁷⁷, de ahí la necesidad de su clara diferenciación. Por estas razones, conviene adelantar que las garantías ofrecidas en el procedimiento administrativo mediante el principio de contradicción no son ni de lejos las mismas que se obtendrían en un proceso jurisdiccional³⁷⁸.

El derecho a la tutela judicial efectiva –derecho de defensa en otros ordenamientos– ha cobrado mayor importancia que el principio de contradicción³⁷⁹ por dos razones fundamentalmente: por su reconocimiento constitucional y porque para su respeto es necesario la actuación del último. Concretamente, entre ambos puede constatararse un nexo instrumental en un doble sentido. Por una parte, la instauración y el desarrollo dinámico del principio de contradicción se revelan como presupuesto indispensable para asegurar la efectividad del derecho a la tutela judicial efectiva en el proceso³⁸⁰. Por otra parte y como contrapartida, la inviolabilidad de este último se erige en presupuesto y condición esencial para la observancia procesal del primero. De este modo, mientras que la efectiva actuación del principio de contradicción supone una garantía para el derecho de defensa³⁸¹; no siempre existe derecho a la actuación del principio de contradicción³⁸². Por consiguiente, cabe señalar que no toda omisión de este último conllevará, a su vez, la del derecho a la tutela judicial efectiva.

Empero, la traslación y exigibilidad del principio de contradicción a la imposición de sanciones para no vulnerar el derecho a la tutela judicial efectiva ha suscitado dudas sobre la ampliación de su ámbito de aplicación. Así, en origen su introducción se limitó exclusivamente a los procedimientos de carácter sancionador. En este sentido, la Administración únicamente estaba obligada a

³⁷⁴ Cordón, F.: *Introducción al Derecho procesal*, Eunsa, Pamplona, 1994, págs. 130 y 131; NAVARRO EGEA, M.: «El derecho a presentar...», cit., págs. 541 y 542 En la doctrina italiana, *vid.* COMOGLIO, L.P.: «Contraddittorio (principio del)...», cit., pág. 2.

³⁷⁵ LANGROD, G.: «Procédure administrative et...», cit., pág. 74.

³⁷⁶ COMOGLIO, L.P.: «Contraddittorio (principio del)...», cit., pág. 12; ZEGHBIB, H.: «Principe du contradictoire...», cit., pág. 471. Haciendo referencia, a esta confusión y a la división de la doctrina, *vid.* KESSEDIAN, C.: «Principe de la contradiction...», cit., págs. 389 y 390. En contra, NAVARRO EGEA, M.: «La audiencia del contribuyente...», cit., pág. 715.

³⁷⁷ ISAAC, G.: *La procédure administrative...*, cit., pág. 389.

³⁷⁸ ZEGHBIB, H.: «Principe du contradictoire...», cit., págs. 477 y 478.

³⁷⁹ KESSEDIAN, C.: «Principe de la contradiction...», cit., pág. 390.

³⁸⁰ *vid.* las SSTC 211/2001, de 29 octubre (FJ 4), 120/2000, de 10 de mayo (FJ 2) y 114/2000, de 5 de mayo (FJ 2).

³⁸¹ COMOGLIO, L.P.: «Contraddittorio (principio del)...», cit., pág. 3.

³⁸² GIOSTRA, C.: «Contraddittorio (principio del)...», cit., pág. 2.

respetar los derechos de defensa de los ciudadanos cuando su actuación estaba encaminada a la imposición de sanciones. En concreto, el interesado debía ser informado del procedimiento disciplinario o sancionador iniciado contra su persona, recibiendo comunicación de los elementos necesarios del mismo y acordando un plazo de tiempo suficiente para que pudiese preparar su defensa. Posteriormente, el ámbito de aplicación de estas garantías se fue ampliando hasta alcanzar a aquellas decisiones que afectaran gravemente a la esfera personal del administrado³⁸³. En este sentido, además del respeto que supone del derecho de defensa³⁸⁴ se ha constatado como el carácter contradictorio del procedimiento es de gran utilidad, incluso cuando se excede del ámbito sancionador. Abundando en esta idea, adquiere especial importancia el sutil cambio de expresión de presentación de su defensa a presentación de sus observaciones³⁸⁵. No obstante, las vacilaciones sobre la vigencia del derecho a la tutela judicial efectiva han aumentado como consecuencia de la generalización de determinadas garantías procesales a los procedimientos administrativos, interpretada por algún sector doctrinal como un intento de asegurar el derecho de defensa en estos últimos. En concreto, algunos autores han afirmado que el Derecho constitucional moderno camina a pasos agigantados hacia la extensión al procedimiento del derecho a la defensa, llegando incluso a configurarlo como fundamental³⁸⁶.

Por el contrario, entendemos que la finalidad perseguida es otra, concretamente, aquella dirigida a la consecución de otros propósitos que deben impregnar la actuación administrativa: objetividad, eficacia, buena administración, etc. La evolución se produce desde la sanción a la medida grave³⁸⁷, propugnando el carácter contradictorio del procedimiento para evitar los riesgos de arbitrariedad y error³⁸⁸. Así, su actuación dificulta que la decisión administrativa pueda basarse en hechos materialmente inexactos o incurra en errores en la aplicación del ordenamiento así como proporciona un elemento de prueba de una desviación de poder³⁸⁹. A esta razón responde que el carácter contradictorio del procedimiento administrativo se erija en una elección de oportunidad y no en un imperativo constitucional. Esta opción estaría basada y justificada en las ventajas que se derivan de una participación activa de los interesados en la fijación de la verdad controvertida. En este sentido, no constituye más que un medio instrumental idóneo para garantizar la imparcialidad de la función administrativa y la igualdad teórica –más en entredicho en el procedimiento– de las partes³⁹⁰. Así, la opción por el diálogo y por la escucha representa una elección cívica del ordenamiento, subordinándose la contradicción a determinadas formas de colaboración organizada³⁹¹. De ahí que la máxi-

383 *Vid.* el interesante estudio de la evolución jurisprudencial en el ordenamiento francés realizado por PUISOYE, J.: «La jurisprudence sur le respect...», cit., págs. 79 y ss.

384 *Vid.* las SSTC 276/2000, de 16 de noviembre, 291/2000, de 30 de noviembre, 307/2000, de 18 de diciembre, 312/2000, de 18 de diciembre y 26/2001, de 29 de enero.

385 ISAAC, G.: *La procédure administrative...*, cit., págs. 395 y 396.

386 GAMERO CASADO, E.: «Omisión del trámite...», cit., pág. 108.

387 En contra, *vid.* la STS de 10 de marzo de 1989 (ref. Aranzadi 2007) en que se señala que aunque una medida pueda causar un perjuicio irreparable, esto no conlleva necesariamente la traslación de los principios del procedimiento administrativo sancionador.

388 ISAAC, G.: *La procédure administrative...*, cit., pág. 396.

389 *Ibidem* (págs. 397 y 398).

390 Referido a la función jurisdiccional, *vid.* COMOGLIO, L.P.: «Contraddittorio (principio del)...», cit., pág. 4.

391 *Ibidem* (pág. 5).

ma *audi alteram partem* se desdoble en dos dimensiones: instrumento para el respeto del derecho de defensa del ciudadano ³⁹² y garantía de un justo proceso o procedimiento ³⁹³ a través de la participación de los particulares implicados ³⁹⁴.

La traslación del principio de contradicción en el procedimiento administrativo responde a una nueva concepción tanto de las relaciones con los ciudadanos así como de una Administración más abierta y dialogante. En materia tributaria, cabe destacar la ya citada generalización del derecho de alegaciones y del trámite de audiencia por la LDGC, contribuyendo a una mayor equiparación a la materia administrativa. De esta forma, se considera que, en cualquier procedimiento cuya resolución pueda afectar a un particular, debe brindársele a este último la posibilidad de expresar sus consideraciones acerca del mismo, con el fin de conciliar a las dos partes de la relación ³⁹⁵. No obstante, juzgamos que su aplicación debe conllevar un valor añadido respecto a la mera traslación del derecho de defensa. Siguiendo a CALAMANDREI, el carácter contradictorio del proceso o del procedimiento «constituye, en la actualidad, el instrumento menos imperfecto para la búsqueda de la verdad» ³⁹⁶. Concretamente, pensamos que la participación del administrado en el procedimiento de formación de la decisión y la atenuación del carácter autoritario y unilateral de la actuación administrativa constituyen ese *plus* que diferencia el principio de contradicción del derecho de defensa. En definitiva, la resolución no se dictará sin haber atendido a las alegaciones y sugerencias de los administrados afectados por la misma ³⁹⁷. No obstante, en este estadio cabe descartar cualquier referencia a la «codecisión» ³⁹⁸. A mayor abundamiento, esta dinámica contradictoria impregnará en mayor medida el procedimiento de elaboración de la resolución, permitiendo el posterior empleo de institutos como la concertación, la negociación, conciliación, mediación, etc.

Así en el Derecho administrativo y en el tributario, no se cuestiona la importancia y casi la obligación de atribuir carácter contradictorio a su procedimiento, hasta el punto de considerarlo presupuesto legitimador del mismo ³⁹⁹. En este sentido, cabe señalar que el mismo se ha extendido al procedimiento administrativo en la mayoría de los ordenamientos extranjeros e, incluso, en el comunitario ⁴⁰⁰ y, en menor medida, en el ámbito tributario. No obstante, llegados a este punto conviene subrayar su relevancia más allá de los intereses de las partes, destacando la dimensión pública para el correcto desarrollo de la función administrativa ⁴⁰¹. Concretamente, este último permite, por una parte, asegurar el derecho a la defensa de los interesados y, por otra, una com-

³⁹² GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. II, pág. 454.

³⁹³ *Vid.* en la doctrina italiana «processo equo e giusto», en la doctrina alemana «rechtliche Gehör» y de «faïres Verfahren» y en la doctrina anglosajona «fair hearing» o «due process of law» (COMOGLIO, L.P.: «Contraddittorio (principio del)...», cit., pág. 2; DUE, O.: «Le respect des droits...», cit., pág. 384; KEMPER, G-H.: «Droit de la défense...», cit., págs. 591 y ss.).

³⁹⁴ BRAIBANT, G.: «Droits vis-à-vis...», cit., pág. 437; COMOGLIO, L.P.: «Contraddittorio (principio del)...», cit., pág. 4.

³⁹⁵ ZEGHBIB, H.: «Principe du contradictoire...», cit., págs. 481 y 482.

³⁹⁶ CALAMANDREI, P.: «La dialetticità del processo», *Opere giuridiche*, Morano, Nápoles, 1965, pág. 682.

³⁹⁷ ZEGHBIB, H.: «Principe du contradictoire...», cit., pág. 484.

³⁹⁸ *Ibidem* (pág. 485).

³⁹⁹ GIOSTRA ha señalado que debe considerarse escasamente fiable una resolución que no se derive de una confrontación dialéctica de las tesis que se contraponen («Contraddittorio (principio)...», cit., págs. 2 y 3).

⁴⁰⁰ DUE, O.: «Le respect des droits...», cit., págs. 383 y ss.

⁴⁰¹ Respecto a la función jurisdiccional, *vid.* COMOGLIO, L.P.: «Contraddittorio (principio del)...», cit., pág. 4.

pleta información sobre el fondo del asunto objeto de decisión así como favorece la imparcialidad de la función administrativa ⁴⁰². Empero y aunque el fundamento del principio de contradicción pueda ser el mismo en el procedimiento que en el proceso, cabe señalar que el constituyente únicamente le ha dado una especial protección en el último ⁴⁰³. Sin perjuicio de esta diferente tutela, la actuación del principio *audi alteram partem* exige las mismas garantías con independencia del ámbito en que se desarrolle al responder al mismo fundamento ⁴⁰⁴.

En consecuencia, es necesario descartar cualquier identificación entre ambos en el procedimiento administrativo, matizando la afirmación de que el principio de contradicción representa un instrumento para la realización anticipada del derecho a la tutela judicial efectiva ⁴⁰⁵. La referencia a la anticipación de este derecho es engañosa ⁴⁰⁶, dado que la actuación del citado principio en el procedimiento no es suficiente para garantizarlo. Abundando en esta idea, juzgamos que la incorporación de garantías procesales al ámbito administrativo no conlleva de por sí la satisfacción del citado derecho fundamental. En este sentido, si bien supone una innegable anticipación del derecho de defensa, éste no ostenta la misma protección que en el ámbito jurisdiccional. Asimismo, cabe señalar que su traslación no persigue exclusivamente esta finalidad garantista, sino que adquiere especial importancia su dimensión pública en aras de conseguir una mejor aplicación del ordenamiento. En caso contrario, no tendría sentido la repetición de la audiencia al interesado en el posterior proceso jurisdiccional, dado que ya se ha garantizado y producido en el procedimiento.

Por consiguiente, el derecho de defensa –también conocido como «due process of law» o «processo equo e giusto»– constituiría un principio general aplicable a todo proceso o procedimiento cuya resolución pueda afectar a la esfera individual de un ciudadano ⁴⁰⁷. Concretamente, implica el cumplimiento de una serie de garantías y derechos con el fin de descartar supuestos de indefensión. Entre estas garantías, destaca el principio *audi alteram partem* o de contradicción, el cual implica el derecho a ser oído con anterioridad a la adopción de la resolución judicial o administrativa correspondiente. El carácter contradictorio del proceso o procedimiento correspondiente constituye el «medio instrumental dirigido a la consecución de una defensa efectiva» ⁴⁰⁸. Esta garantía se deriva en el ámbito procesal del artículo 24.1 de la CE y, concretamente, de la prohibición de indefensión prevista que «implica el respeto del esencial principio de contradicción de modo que los contendientes, en posición de igualdad, dispongan de las mismas oportunidades de alegar y probar cuanto estimaren conveniente, con vistas al reconocimiento judicial de su tesis» ⁴⁰⁹.

402 DI PIETRO, A.: «Il contribuente nell'accertamento...», cit., pág. 539.

403 ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «Soluciones pactadas...», cit., pág. 280.

404 NAVARRO EGEA, M.: «El derecho a presentar...», cit., pág. 548.

405 NAVARRO EGEA, M.: «La audiencia del contribuyente...», cit., págs. 697 y ss.

406 En todo caso, lo que se produce es una anticipación de la actuación del principio de contradicción, *vid.* CONSOLAZIO, M.L.: «L'accertamento con adesione...», cit., pág. 68.

407 DUE, O.: «Le respect des droits...», cit., pág. 386.

408 NAVARRO EGEA, M.: «El derecho a presentar...», cit., pág. 546.

409 *Vid.* las SSTC 48/1986, de 23 de abril (FJ 1), 145/1990, de 1 de octubre (FJ 3) y 100/1994, de 11 de abril (FJ 1). *Vid.* las SSTS de 14 de octubre de 1966 (ref. Aranzadi 4190), de 14 de noviembre de 1967 (ref. Aranzadi 4656), de 29 de abril de 1970 (ref. Aranzadi 1970) y de 13 de noviembre de 1973 (ref. Aranzadi 4329).

Sin embargo y respecto al ordenamiento administrativo, el artículo 105.c) de la CE no instaura con carácter obligatorio el trámite de audiencia –principal expresión del principio de contradicción– en la totalidad de los procedimientos administrativos ⁴¹⁰. Abundando en esta idea, debe notarse que este principio contribuye no sólo a la defensa de los intereses de los ciudadanos sino también a conseguir una resolución más justa y adaptada a la realidad. Por tanto, las consecuencias de su vulneración y su consideración en el proceso jurisdiccional y en el procedimiento no coinciden. En particular, la audiencia debe considerarse bien como «contenido del mencionado derecho a la tutela judicial efectiva» bien «como un trámite esencial en el procedimiento administrativo que ha de servir a la realización del principio de legalidad en la actuación de los órganos de la Administración» ⁴¹¹. De ahí que el derecho de defensa esté destinado a garantizar exclusivamente los intereses de las partes, persiguiendo el principio de contradicción una mayor justicia en la resolución. Este último afecta al desarrollo del procedimiento y a todos los que participan, comprendida la Administración, y postula la igualdad de las partes frente al ordenamiento, mientras que el derecho de defensa se limita únicamente a las partes que deben ejercerlo ⁴¹². Por estos motivos, un ordenamiento que no respetase el primero no sería juzgado civilizado, mientras que la omisión del segundo conduciría a considerar la resolución como poco fiable ⁴¹³.

Esta confusión deriva de su origen procesal y de su íntima relación con el derecho a la tutela judicial y a la prohibición de indefensión. Concretamente, la confusión del derecho de defensa y del principio *audi alteram partem* puede provenir de la exigencia de configurar contradictoriamente el procedimiento para evitar vulneraciones del primero ⁴¹⁴. Si bien su origen trae causa en el derecho de defensa, no puede fundamentarse exclusivamente la actuación del principio de contradicción tanto en sede jurisdiccional como en sede administrativa en el primero ⁴¹⁵. Una muestra de la necesidad de diferenciación sería la existencia de determinadas limitaciones al derecho a ser oído ⁴¹⁶ así como las diferentes consecuencias de su vulneración y posibilidades de subsanación. En los procedimientos administrativos, el ámbito de libertad del legislador para adecuar las formas, los plazos y las modalidades del derecho a la defensa a la especialidad de los procedimientos o de las situaciones sustanciales dignas de tutela es mucho mayor. En este sentido, su efectividad debe asegurarse únicamente cuando la resolución administrativa afecte a la situación jurídica del administrado ⁴¹⁷ y su participación sea determinante para permitir una resolución más ajustada al ordenamiento. Por esta razón, existen supuestos de excepción, es decir, de omisión justificada del trámite de audiencia ⁴¹⁸

⁴¹⁰ Vid. la STS de 5 de diciembre de 2000 (ref. Aranzadi 10087, FJ 2).

⁴¹¹ NAVARRO EGEA, M.: «El derecho a presentar...», cit., pág. 544.

⁴¹² ZEGHBIB, H.: «Principe du contradictoire...», cit., págs. 472 y 473.

⁴¹³ GIOSTRA, C.: «Contraddittorio (principio del)...», cit., pág. 2.

⁴¹⁴ ISAAC, G.: *La procédure administrative...*, cit., págs. 388 y ss.

⁴¹⁵ *Ibidem*.

⁴¹⁶ KEMPER señala que la vulneración del principio de contradicción sólo determina una violación del ordenamiento si existe una relación de causalidad entre el vicio de procedimiento y la decisión adoptada («Droit de la défense...», cit., págs. 596, 597 y 600).

⁴¹⁷ SERRANO GUIRADO, E.: «El trámite de audiencia...», cit., pág. 145.

⁴¹⁸ Vid. las SSTS de 18 de abril de 1979 (ref. Aranzadi 2122), de 12 de julio de 1989 (ref. Aranzadi 5754), de 2 de febrero de 1990 (ref. Aranzadi 968), de 14 de mayo de 1990 (ref. Aranzadi 4381), de 10 de junio de 1991 (ref. Aranzadi 5112), de 12 de junio de 1991 (ref. Aranzadi 4966), de 29 de enero de 1992 (ref. Aranzadi 1242) y de 30 de marzo de 1992 (ref. Aranzadi 1196). Más recientes, son las SSTS de 23 de mayo de 2000 (ref. Aranzadi 5489, FJ 2) y de 21 de febrero de 2000 (ref. Aranzadi 795, FJ 2).

como pueden ser la renuncia escrita al mismo o no se tengan para la toma de decisión más que los documentos y alegaciones aportadas por las partes ⁴¹⁹. Sin embargo, exigencias de racionalidad y proporcionalidad reclaman que las elecciones positivas del ordenamiento no supongan para el ejercicio del derecho de defensa cargas excesivas o límites que lo dificulten o impidan ⁴²⁰. En la nueva LGT, se permite además 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». Empero, en este caso no se omite su celebración, sino que se posterga a una fase posterior, con independencia de que juzguemos inapropiada la posibilidad de prescindir de su evacuación al evitar dos debates que tienen por objeto elementos distintos en los procedimientos tributarios, por una parte, la comprobación e investigación, y, por otra, la liquidación.

En definitiva, no parece razonable reproducir en sede administrativa y judicial una misma actuación si constituyen el mismo trámite y persiguen la misma finalidad. Como ya desarrollaremos, el carácter contradictorio del procedimiento administrativo se singulariza en que la aportación de la parte tiene índole colaboradora frente a la de oposición del proceso jurisdiccional ⁴²¹. De este modo, el carácter contradictorio del procedimiento ha sido considerado no sólo como una exigencia de Justicia ⁴²² sino también de eficacia y buena Administración, dado que asegura un mejor y más completo conocimiento del caso concreto así como una decisión más ajustada al ordenamiento ⁴²³.

Apoyando estas reflexiones, cabe adelantar la rotundidad con la que el Tribunal Constitucional ha desvinculado la audiencia del interesado en los procedimientos administrativos –máximo exponente del principio de contradicción– del ámbito de protección del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva. En este sentido, ha señalado que la prohibición de indefensión del artículo 24.1 de la CE no opera en el procedimiento administrativo ⁴²⁴, dado que sus garantías no son automáticamente trasladables al mismo ⁴²⁵, a excepción del sancionador. En consecuencia, señala la ausencia de relevancia constitucional de la omisión del trámite de audiencia, negando la posibilidad de interposición de un recurso de amparo ⁴²⁶. Sin embargo, esto no obsta para que se considere como un trámite esencial en el procedimiento vinculado al derecho de defensa ⁴²⁷, no por esto reconducible al ámbito del derecho a la tutela judicial efectiva. De esta forma, cabe señalar que el «derecho a la tutela judicial efectiva sin que en ningún caso se pueda producir indefensión implica, entre otras cosas,

⁴¹⁹ Vid. las sentencias citadas en la nota 321 (pág. 44).

⁴²⁰ COMOGLIO, L.P.: «Contraddittorio (principio del)...», cit., pág. 16.

⁴²¹ CONSOLAZIO, M.L.: «Principio del contraddittorio...», cit., pág. 350.

⁴²² LANGROD, G.: «Procédure administrative et...», cit., pág. 77. En materia tributaria, la OCDE considera conveniente ubicar los derechos del contribuyente en el más amplio contexto de los derechos del hombre y de las convenciones internacionales que la mayor parte de los Estados han suscrito (OCDE: *Droits et obligations...*, cit., pág. 12).

⁴²³ Vid. la STS de 26 de abril de 1982 (ref. Aranzadi 2465). BREWER-CARIAS, A.R.: *Les principes de la procédure...*, cit., págs. 140 y 141.

⁴²⁴ Respecto a su aplicación matizada, vid. la STS de 21 de febrero (ref. Aranzadi 795, FJ 2).

⁴²⁵ Vid. por todas las SSTC 68/1985, de 27 de mayo (FJ 4), 67/1987, de 21 de mayo (FJ 4), 68/1987, de 21 de mayo (FJ 5).

⁴²⁶ Vid. los AATC 604/1987, de 20 de mayo (FJ 3), 225/1988, de 15 de febrero (FJ Único) y 275/1988, de 29 de febrero (FJ 1).

⁴²⁷ Vid. las SSTs de 3 de mayo de 1980 (ref. Aranzadi 2772), de 20 de enero de 1987 (ref. Aranzadi 204), de 27 de febrero de 1991 (ref. Aranzadi 1706) y de 6 de octubre de 1993 (ref. Aranzadi 7444).

la necesidad de ser oído»⁴²⁸. En cambio, en el procedimiento administrativo la vulneración de este principio, única y eventualmente, constituye un vicio del procedimiento y, en concreto, del acto administrativo que se dictó sin dar audiencia a los interesados y cuyo enjuiciamiento corresponde a la jurisdicción ordinaria.

En suma, juzgamos que la apuesta por la generalización del derecho de alegaciones y del trámite de audiencia en los procedimientos tributarios y, en mayor medida, su carácter contradictorio no se realiza exclusivamente para aumentar las garantías del contribuyente en torno al derecho de defensa. Por el contrario, creemos que dicha configuración es aquella que permite una determinación del tributo más ajustada a los principios de Justicia tributaria. A mayor abundamiento, cabe destacar otros beneficios colaterales que también redundan en beneficio de los intereses de la Administración como son la mejora de la gestión recaudatoria, la reducción de la conflictividad, etc.

VII. CONSECUENCIAS DE LA VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE CONTRADICCIÓN

La confusa jurisprudencia en esta materia no ha contribuido a aclarar el panorama relativo a las consecuencias de la vulneración del carácter contradictorio del procedimiento administrativo. Concretamente, la polémica se ha centrado entorno a los supuestos de omisión del trámite de audiencia en aquellos procedimientos en que su evacuación era preceptiva en virtud de previsión normativa. Desde algún sector doctrinal y jurisprudencial y en virtud de su carácter esencial para la actuación de dicho principio, se ha pretendido equiparar su omisión a una vulneración del artículo 24 de la CE. No obstante, el Tribunal Constitucional ha sido tajante en este punto al señalar que no constituye una infracción susceptible de amparo, «sino acaso sólo contraria al artículo 105.c) de la Constitución (...), pues las exigencias del artículo 24 no son trasladables sin más a toda tramitación administrativa»⁴²⁹. Empero, la posterior extensión y aplicación de las garantías procesales al ámbito de los procedimientos administrativos sancionadores ha suscitado dudas al respecto.

Ante este planteamiento, la doctrina ha querido asimilar los supuestos de omisión del trámite de audiencia a la conculcación del artículo 24 de la CE⁴³⁰. Sin embargo y una vez diferenciados el principio de contradicción y el derecho a la tutela judicial efectiva, cabe señalar que la vulneración del primero no conlleva necesariamente la del segundo. Como ya hemos apuntado, este error deriva de dotar de mayor preponderancia a la vertiente garantista e individual que asegura la defensa del interesado, ignorando su vertiente pública. Por tanto, es necesario distinguir los distintos supuestos de vulneración del principio de contradicción y, fundamentalmente, de omisión del trámite de audiencia en función del ámbito dónde se produzca la misma: judicial o administrativo⁴³¹.

⁴²⁸ Vid. el FJ 1 de la STC 185/1990, de 15 de noviembre.

⁴²⁹ Vid. la STC 68/1985, de 27 de mayo.

⁴³⁰ GAMERO CASADO, E.: «Omisión del trámite...», cit., pág. 108. STS de 28 de septiembre de 1990 (ref. Aranzadi 9030, FJ 2).

⁴³¹ Respecto a la traslación matizada del principio de audiencia al procedimiento administrado, vid. la STS de 21 de febrero (ref. Aranzadi 795, FJ 2).

Esta reflexión se ve corroborada por aquella jurisprudencia del Tribunal Supremo que distingue entre indefensión administrativa por la omisión del trámite de audiencia y la indefensión judicial por la vulneración del artículo 24 de la CE ⁴³².

En este sentido, la indefensión proscrita en el citado precepto constitucional no es la única posible, existiendo otros supuestos como son la procesal –matizadamente distinta de la constitucional– y la administrativa. En consecuencia, es necesario asumir una visión amplia de la indefensión que no afecte exclusivamente al acceso al procedimiento, sino también al principio de contradicción y, en concreto, al derecho de audiencia, al acceso al expediente, a la motivación del acto resolutorio, etc. ⁴³³. Por consiguiente, la omisión del trámite de audiencia en los procedimientos en que resulte preceptiva provocaría indefensión, aunque no fuese procesal ni constitucional, sino simplemente administrativa. No obstante, debemos avanzar que, en caso de alegar tan sólo este argumento, el acto únicamente sería anulable atendiendo a lo dispuesto en la LRJAP-PAC, salvo en el caso de los procedimientos administrativos sancionadores ⁴³⁴. Así, mientras que en el proceso determina la nulidad del juicio por la vulneración del artículo 24 de la CE que proscribía la indefensión; en cambio, en los procedimientos administrativos determinaría únicamente la anulabilidad de la resolución administrativa ⁴³⁵. Por esta razón, es necesario distinguir entre indefensión administrativa y judicial ⁴³⁶, dado que la omisión del trámite de audiencia en estos últimos no conlleva la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva ⁴³⁷. Por el contrario, únicamente supone una vulneración del artículo 105 c) de la CE ⁴³⁸, correspondiendo en consecuencia su revisión a la jurisdicción ordinaria ⁴³⁹.

Una vez descartada la infracción del artículo 24 de la CE por la inobservancia en el procedimiento administrativo del principio de contradicción, debemos afrontar el estudio de sus consecuencias. Por una parte, un sector de la doctrina y la jurisprudencia ha atendido únicamente a la vertiente garantista del principio y, en concreto, al derecho de defensa del administrado para extraer sus corolarios. En este sentido, han señalado que no toda violación del principio en cuestión conlleva una verdadera lesión del derecho de defensa, teniendo únicamente los supuestos de indefensión material rele-

⁴³² Dicha diferenciación puede verse en la STS de 7 de febrero de 1992 (ref. Aranzadi 1484). En contra, *vid.* la STS de 28 de septiembre de 1990 (ref. Aranzadi 9030, FJ 2).

⁴³³ GAMERO CASADO, E.: «Omisión del trámite...», cit., pág. 110.

⁴³⁴ *Vid.* por todas las SSTC 276/2000, de 16 de noviembre y 93/2001, de 2 de abril que, en función de la naturaleza sancionadora o no de diferentes recargos tributarios, estima una vulneración parcial del derecho a la defensa en el procedimiento administrativo sancionador. Así, lo apreciaban ya diversos Tribunales Superiores de Justicia. *Vid.* entre otras las STSJ de Canarias de 20 de junio de 1995 (ref. Aranzadi 734) y de 22 de mayo de 1995 (ref. Aranzadi 590), la STSJ de Castilla y León de 10 de marzo de 1999 (ref. Aranzadi 761, FJ 4) y la STSJ de Asturias de 6 de noviembre de 1995 (ref. Aranzadi 1547).

⁴³⁵ *Vid.* entre otras las SSTS de 16 de junio de 1993 (ref. Aranzadi 4347, FJ 3) y de 13 de febrero de 1995 (ref. Aranzadi 1012, FJ 3). En contra, *vid.* la STS de 26 de noviembre de 1992 (ref. Aranzadi 9333).

⁴³⁶ *Vid.* la STS de 7 de febrero de 1992 (ref. Aranzadi 1484).

⁴³⁷ STC 175/1987, de 4 de noviembre.

⁴³⁸ SSTC 68/1985, de 27 de mayo y 175/1987, de 4 de noviembre. En la jurisprudencia del TS, *vid.* la sentencia de 25 de mayo de 1999 (ref. Aranzadi 5620, FJ 2). En contra, GAMERO CASADO, E.: «Omisión del trámite...», cit., pág. 105.

⁴³⁹ *Vid.* la STS de 16 de diciembre de 1982 (ref. Aranzadi 8001).

vancia constitucional ⁴⁴⁰. De este modo, es necesario distinguir los supuestos de indefensión formal y material, dado que la observancia del principio de contradicción «es innecesaria cuando su omisión no produce indefensión a los interesados» ⁴⁴¹. En suma, para este sector no toda indefensión debe comportar la nulidad, sino sólo cuando efectivamente se hubiera causado indefensión de tipo material ⁴⁴².

Por una parte, estaríamos ante un supuesto de indefensión formal cuando, prevista y omitida la evacuación del trámite de audiencia, ésta hubiese derivado el mismo desenlace. La indefensión producida no sería relevante, dada la ausencia de incidencia sobre el resultado final del procedimiento ⁴⁴³. Por este motivo, la resolución no sería susceptible de nulidad y, por tanto, no conllevaría consecuencia alguna, dada la vigencia del principio de economía procesal en el procedimiento administrativo ⁴⁴⁴. Por otra parte, nos hallaríamos ante un caso de indefensión material «cuando el titular de un derecho o interés discutido se ve imposibilitado para obtener o ejercer los medios legales suficientes para su defensa ⁴⁴⁵, y sin que tal vicio de omisión pueda subsanarse con las posibilidades de defensa atribuidas a los recursos que posteriormente a la producción del acto combatido puedan plantearse ⁴⁴⁶ cuando como consecuencia de la falta de audiencia el administrado ha sido privado de la facultad de introducir en el expediente los elementos fácticos ⁴⁴⁷ o jurídicos de la oposición que la Administración debía tener en cuenta antes de producir el acto definitivo» ⁴⁴⁸. El corolario que se deriva de este tipo

⁴⁴⁰ SSTC 18/1981, de 8 de junio, 48/1986, de 23 de abril, 194/1987, de 9 de diciembre, 68/1988, de 30 de marzo, 145/1990, de 1 de abril, 106/1993, de 22 de mayo, 100/1994, de 11 de abril, 212/1994, de 13 de julio, 15/1995, de 24 de enero y de 91/2000, de 30 de marzo. Recogiendo esta doctrina, *vid.* las SSTS de 6 de abril de 1995 (ref. Aranzadi 3004, FJ 2) y de 24 de mayo de 1995 (ref. Aranzadi 4178).

⁴⁴¹ *Vid.* la STS de 16 de junio de 1997 (ref. Aranzadi 5263) y la de 12 de julio de 1989 (ref. Aranzadi 5754).

⁴⁴² GAMERO CASADO, E.: «Omisión del trámite...», cit., pág. 101. El TS sigue esta línea y se muestra partidario de una aplicación razonable del instituto de la nulidad claramente vinculado al principio de economía procesal, por ser aquella una medida extrema. *Vid.* las SSTS de 7 de julio de 1982 (ref. Aranzadi 5336), de 30 de marzo de 1981 (ref. Aranzadi 1428), de 20 de febrero de 1976 (ref. Aranzadi 1416) y de 21 de diciembre de 1951 (ref. Aranzadi 2709).

⁴⁴³ *Vid.* la STS de 13 de febrero de 1995 (ref. Aranzadi 1012, FJ 3) y la STS de 8 de junio de 1988 (ref. Aranzadi 5070, FJ 2).

⁴⁴⁴ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. II, págs. 455 a 457. *Vid.* asimismo las SSTS de 23 de mayo de 2000 (ref. Aranzadi 5489, FJ 2), de 21 de febrero de 2000 (ref. Aranzadi 795, FJ 2), de 12 de junio de 1991 (ref. Aranzadi 4966) y de 25 de febrero de 1987 (ref. Aranzadi 3374, FJ 3).

⁴⁴⁵ FJ 3 de la STS de 25 de febrero de 1987 (ref. Aranzadi 3374) y la STS de 23 de mayo de 1995 (ref. Aranzadi 4027, FJ 2).

⁴⁴⁶ *Vid.* las SSTS de 14 de octubre de 1966 (ref. Aranzadi 4190), de 14 de noviembre de 1967 (ref. Aranzadi 4656), de 29 de abril de 1970 (ref. Aranzadi 1970), de 13 de noviembre de 1973 (ref. Aranzadi 4329), de 12 de febrero de 1987 (ref. Aranzadi 541, FJ 3) y de 16 de mayo de 1989 (ref. Aranzadi 3974, FJ 3). En contra, *vid.* las SSTC 3/2000, de 17 de enero (FJ 2) y 2/2000, de 17 de enero (FJ 2). En la jurisprudencia del TS, *vid.* las sentencias de 15 de marzo de 1988 (ref. Aranzadi 2229, FJ 4), de 19 de septiembre de 1989 (ref. Aranzadi 7229, FJ 1), de 26 de febrero de 1992 (ref. Aranzadi 2795), de 24 de mayo de 1995 (ref. Aranzadi 4178), de 28 de junio de 1996 (ref. Aranzadi 5338, FJ 4), de 26 de marzo de 1999 (ref. Aranzadi 3027) y de 23 de mayo de 2000 (ref. Aranzadi 5489, FJ 2). En esta última, se señala cómo la situación de indefensión va diluyéndose a través de los sucesivos recursos en los que se permite la participación activa del interesado. Por último, la STS de 18 de abril de 1979 (ref. Aranzadi 2122, FJ 1) señala que, a pesar del carácter esencial del trámite de audiencia en el procedimiento administrativo, hay que atender a la finalidad de la norma: máximas garantías para el administrado. Por esta razón, afirma que «el trámite se considera cumplido, si no directamente, por sustitución con las oportunidades ofrecidas y utilizadas por el afectado», en este caso, mediante el recurso de reposición.

⁴⁴⁷ PARADA afirma que esta posibilidad debe referirse a la alegación de hechos o documentos que son la base y causa jurídica de las normas aplicables, pues si sólo se alegaran fundamentos de derecho, la indefensión quedaría salvada en ulteriores vías de impugnación (*Régimen jurídico...*, cit., pág. 303).

⁴⁴⁸ STS de 3 de mayo de 1980 (ref. Aranzadi 2772). *Vid.* las SSTS de 14 de noviembre de 1967 (ref. Aranzadi 4656), de 29 de abril de 1970 (ref. Aranzadi 1970) y de 13 de noviembre de 1973 (ref. Aranzadi 4329).

de indefensión, según el sector referido, sería la nulidad de las actuaciones, debiendo retrotraerse al momento en que se produjo la omisión. Por tanto, debe concluirse que ésta no conlleva de forma indefectible la indefensión del interesado sino únicamente la material.

En este planteamiento podemos constatar cómo el derecho de defensa constituye la única dimensión enfatizada del principio de contradicción sin tener en cuenta que, en sede jurisdiccional y en materia sancionadora tiene su reflejo en el derecho de tutela judicial efectiva. Sin embargo, aquí se refiere a otra sede, en concreto, al procedimiento administrativo. Así, nos reencontráramos con la citada distinción entre la vulneración del artículo 105 c) y la del 24 de la CE. Este matiz condiciona el acceso a la jurisdicción constitucional así como las consecuencias –anulabilidad o nulidad– que conlleva su omisión. Concretamente, el ordenamiento distingue diversas consecuencias respecto a la validez de los actos administrativos, en función de la infracción cometida. Así, prevé la nulidad de pleno derecho para aquellos actos administrativos que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional ⁴⁴⁹, frente a la anulabilidad en el caso de que den lugar a la indefensión del administrado ⁴⁵⁰. En consecuencia, si sólo resaltáramos la indefensión producida, nos encontraríamos ante un defecto susceptible de generar únicamente anulabilidad ⁴⁵¹. No obstante, el TS ha seguido declarando la nulidad de aquellos procedimientos en que se hubiese omitido el trámite de audiencia por la indefensión que generan ⁴⁵². El citado Tribunal, siguiendo la doctrina que considera la audiencia al interesado como una garantía esencial y primaria de los interesados ⁴⁵³, ha mantenido la nulidad de pleno derecho para estos supuestos ⁴⁵⁴ prescindiendo de la distinción realizada por el TC.

En cambio, otro sector de la doctrina y la jurisprudencia ha señalado que no existe una norma que fundamente una nulidad por indefensión administrativa, una vez desconectada del derecho a la tutela judicial efectiva ⁴⁵⁵. Esta nueva línea jurisprudencial compatible con la doctrina del TC ⁴⁵⁶ ha puesto de manifiesto que «se equipara la falta total de procedimiento a la omisión de trámites esenciales en la interpretación del anterior 47.1 c) de la LPA ⁴⁵⁷, y uno de los considerados esencialísi-

⁴⁴⁹ Artículo 62.1 a) de la LRJAP-PAC.

⁴⁵⁰ Artículo 63.2 de la LRJAP-PAC. *Vid.* entre otras las SSTS de 30 de noviembre de 1995 (ref. Aranzadi 8582) y de 22 de mayo de 1993 (ref. Aranzadi 4880, FJ 2).

⁴⁵¹ GONZÁLEZ PÉREZ J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Comentarios a la Ley...*, cit., Vol. I, pág. 1992. *Vid.* asimismo las SSTS de 5 de diciembre de 2000 (ref. Aranzadi 10087, FJ 3), de 12 de junio de 1991 (ref. Aranzadi 4966), de 6 de noviembre de 1990 (ref. Aranzadi 8742, FJ 2) y de 17 de octubre de 1989 (ref. Aranzadi 7192, FJ 1).

⁴⁵² *Vid.* las SSTS de 16 de diciembre de 1993 (ref. Aranzadi 9332) y de 23 de mayo de 2000 (ref. Aranzadi 5489, FJ 3). Por el contrario, consideramos que la nulidad sólo sería posible cuando se hubiera vulnerado un derecho susceptible de amparo o por prescindir totalmente del procedimiento. En este sentido, *vid.* las SSTS de 5 de diciembre de 2000 (ref. Aranzadi 10087, FJ 3), de 12 de junio de 1991 (ref. Aranzadi 4966, FJ 2) y de 6 de noviembre de 1990 (ref. Aranzadi 8742, FJ 2).

⁴⁵³ *Vid.* SERRANO GUIRADO, E.: «El trámite de audiencia...», cit., págs. 136, 142 y 143.

⁴⁵⁴ SSTS de 20 de enero de 1987 (ref. Aranzadi 204), de 27 de febrero de 1991 (ref. Aranzadi 1706), de 24 de febrero de 1992 (ref. El Derecho 3012), de 19 de abril de 1992 (ref. El Derecho 4998), de 26 de noviembre de 1992 (ref. El Derecho 2181, ref. Aranzadi 9333) y de 6 de octubre de 1993 (ref. Aranzadi 7444).

⁴⁵⁵ *Vid.* la STS de 7 de febrero de 1992 (ref. Aranzadi 1484).

⁴⁵⁶ SSTS de 25 de octubre de 1991 (referencia Aranzadi 8106), de 17 de enero de 1992 (referencia Aranzadi 605), de 7 de febrero de 1992 (referencia Aranzadi 4193) y de 17 de mayo de 1993 (referencia Aranzadi 3889).

⁴⁵⁷ *Vid.* en este sentido la STS de 31 de enero de 1989 (ref. Aranzadi 584, FJ 2).

mos y fundamentales, mencionado en el artículo 105 c) y directamente vinculado al derecho de defensa del artículo 24 de la CE, es el trámite de audiencia del interesado, en el que cabe comprender la falta de notificaciones individuales a los interesados, y, en alguna medida y con diverso sentido, la información pública. Ahora bien, la anulación de los actos administrativos afectados de vicios formales se encontraba regulada por el artículo 48.2 de la LPA⁴⁵⁸, de forma claramente restrictiva –como ahora hace el art. 63.2 LRJAP-PAC–, al decir que «sólo la determinará cuando el acto de carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin, o dé lugar a indefensión de los interesados, razón por la que la relevancia del trámite procedimental de que se trata tiene que ser ponderada en cada supuesto específico»⁴⁵⁹. En suma, esta nueva corriente pone de relieve como no siempre una violación del derecho de participación conlleva la declaración de nulidad del acto administrativo⁴⁶⁰.

El análisis del problema que se plantea respecto a la omisión por parte de la Administración de un acto obligatorio que comporta la participación del ciudadano debe basarse en dos consideraciones. Concretamente, en el caso del trámite de audiencia, su evacuación se erige en deber de aquélla y condición necesaria para la legitimidad del acto. Sin embargo, cabe señalar que no siempre su omisión constituye un vicio esencial del procedimiento, dado que es posible su valoración con respecto al contenido y resultado de este último. BRURON hace referencia a formalidades de carácter sustancial, cuyo incumplimiento conlleva la nulidad del procedimiento⁴⁶¹. De este modo, existen irregularidades cometidas por la Administración que no tienen el alcance que quisiera o considera el contribuyente para conseguir la nulidad del acto correspondiente y que, por tanto, no son susceptibles de incidir sobre la decisión administrativa. Estas anomalías deben diferenciarse de aquellas que sí pueden tener una incidencia sobre la legitimidad y finalidad perseguida mediante la actuación del procedimiento debido⁴⁶².

Así, la STS de 25 de octubre de 1991 señala que «declarar que no se ha producido indefensión es cosa distinta de que haya sido correcta la tramitación del expediente sin audiencia del interesado (...) a tenor del artículo 83 y concordante de la LRJAP-PAC es claro que, según nuestro ordenamiento jurídico, el Colegio Oficial de farmacéuticos estaba obligado a dar audiencia a todos los interesados, trámite esencial en el procedimiento administrativo que fue ignorado por el Colegio (...) en consecuencia, al haberse omitido un trámite esencial del procedimiento, procede estimar el presente recurso y revocar la sentencia apelada». En este caso, la declaración de nulidad descansaría en el artículo 62.1 e) de la LRJAP-PAC y, concretamente, porque se entiende que sin configuración contradictoria, salvo en concretos supuestos, no existe procedimiento en sentido propio⁴⁶³. En suma,

⁴⁵⁸ Vid. las SSTS de 12 de enero de 1998 (ref. Aranzadi 232) y de 28 de diciembre de 1994 (ref. Aranzadi 624).

⁴⁵⁹ STS de 10 de febrero de 1997 (ref. Aranzadi 1087). Vid. asimismo las SSTS de 20 de julio de 2000 (ref. Aranzadi 6167), de 23 de mayo de 2000 (ref. Aranzadi 5489), de 26 de marzo de 1999 (ref. Aranzadi 3027), de 4 de febrero de 1999 (ref. Aranzadi 1382), de 21 de marzo de 1997 (ref. Aranzadi 2359), de 11 de noviembre de 1996 (ref. Aranzadi 8446), de 27 de octubre de 1996 (ref. Aranzadi 7713), de 13 de febrero de 1995 (ref. Aranzadi 1012) y de 25 de junio de 1981 (ref. Aranzadi 2948).

⁴⁶⁰ LA ROSA, S.: *Amministrazione finanziaria...*, cit., pág. 109.

⁴⁶¹ («Le juge de l'impôt et les garanties du contribuable», *Revue Française de Finances Publiques* núm. 40, 1992, págs. 175 y ss.).

⁴⁶² RICHER, D.: *Les droits du contribuable...*, cit., pág. 250. Vid. la STS de 5 de diciembre de 2000 (ref. Aranzadi 10087, FJ 2) y de 25 de junio de 1981 (ref. Aranzadi 2948).

⁴⁶³ Vid. la STS de 3 de junio de 1991 (ref. Aranzadi 4984, FJ 3).

la nulidad no se funda en la indefensión causada al particular sino en la omisión de un trámite esencial del procedimiento que impide la consecución de una resolución ajustada al ordenamiento. Por esta razón, la ausencia de su evacuación en los supuestos legalmente previstos puede seguir motivando la nulidad radical del acto resolutorio ⁴⁶⁴. No obstante, esta afirmación debe ser matizada, dado que únicamente se declarará la nulidad cuando la resolución hubiese variado si se hubiese efectuado el trámite de audiencia ⁴⁶⁵, o cuando el particular no haya tenido ocasión de alegar en el procedimiento lo que estime conveniente ⁴⁶⁶. En consecuencia y para subsanar ⁴⁶⁷ esta nulidad habrá que reponer la tramitación de los expedientes, al estado que tuviesen antes de que aquéllas se cometieran ⁴⁶⁸, es decir, se retrotraerían las actuaciones administrativas hasta el punto en que fuera preceptivo evacuar el trámite ⁴⁶⁹. En el Derecho comparado, cabe destacar el caso alemán, en el que la vulneración del derecho a ser oído tampoco conlleva necesariamente la anulación del acto administrativo ⁴⁷⁰.

Esta reflexión parece encontrar confirmación en la configuración como carga del trámite de audiencia. Concretamente, una muestra de la dimensión pública del citado instituto la tenemos en que el ciudadano tendrá que atenerse a las consecuencias que se deriven de su actuación pasiva. Así, parece que el fundamento de este instituto residiría en la lealtad y veracidad que deben acompañar

⁴⁶⁴ GAMERO CASADO, E.: «Omisión del trámite...», cit., pág. 112.

⁴⁶⁵ *Vid.* el FJ 1 de la STS de 7 de mayo de 1993 (ref. Aranzadi 3397) que señala que el trámite de audiencia no es esencial cuando únicamente se tienen en cuenta otros hechos o alegaciones que las aducidas por el interesado.

⁴⁶⁶ STS de 7 de febrero de 1992 (ref. Aranzadi 1484).

⁴⁶⁷ En este sentido, cabe señalar que la privación de garantías por la omisión del trámite de audiencia no puede subsanarse mediante la vía de los recursos administrativos (STS 6 de octubre de 1993, ref. Aranzadi 7444). En consecuencia, estaremos ante un supuesto de nulidad de actuaciones porque se privó de defensa a su interesado, dada la imposibilidad de realizar aportaciones fácticas que pueden condicionar la decisión administrativa. En caso contrario, la subsanación se produciría mediante la interposición del recurso correspondiente. No obstante, ésta se produce respecto a la tutela judicial efectiva, no en materia de indefensión en el procedimiento administrativo. Así lo ha declarado el TC, en su Auto 887/1986, de 16 de febrero, en el que se afirma que «el derecho a la tutela judicial efectiva ha sido estrictamente satisfecho por cuanto la propia recurrente pudo sostener y sostuvo cuanto convenía a sus intereses en las correspondientes instancias procesales en orden a la revisión judicial de los actos administrativos impugnados, siendo así que obtuvo una respuesta en derecho en cuanto al fondo de sus pretensiones en tales instancias». *Vid.* en este sentido, NAVARRO EGEA, M.: «El derecho a presentar...», cit., pág. 567.

⁴⁶⁸ *Vid.* la enumeración de sentencias citadas por SERRANO GUIRADO, E.: «El trámite de audiencia...», cit., págs. 184 y 185. Asimismo, las SSTS de 4 de febrero de 1999 (ref. Aranzadi 1382, FJ 4) y de 24 de enero de 1989 (ref. Aranzadi 434, FJ 7).

⁴⁶⁹ GAMERO CASADO, E.: «Omisión del trámite...», cit., pág. 101. *Vid.* las SSTS 26 de noviembre de 1992 (ref. El Derecho 2181, ref. Aranzadi 9333) y de 16 de diciembre de 1982 (ref. Aranzadi 8001).

⁴⁷⁰ La Administración misma puede subsanar su omisión, evacuando dicho trámite en el correspondiente recurso y con carácter previo al acceso a la vía jurisdiccional. Esta regla constituye una aligeración, una debilitación de la violación de las reglas del procedimiento con el fin de no retardar en demasía la decisión definitiva. Asimismo, una vez en la vía jurisdiccional el juez correspondiente tampoco anulará el acto administrativo correspondiente cuando la decisión administrativa no hubiese cambiado si se hubiese efectuado el trámite de audiencia. El derecho de ser oído no constituye un fin en sí mismo, sino que tiene por finalidad evitar las decisiones ilegales. De tal forma, que cuando la omisión de la audiencia puede ser reparada en la vía administrativa o frente al juez administrativo ese objetivo se ha logrado. En cambio, cuando el juez no puede admitir nuevos hechos u observaciones de las partes que los presentados en fases anteriores, entonces la omisión del trámite de audiencia determina el reenvío del caso a la instancia inferior para permitir el ejercicio de este derecho. En definitiva, compartimos la configuración dada por el legislador alemán, dado que se obliga a la Administración a soportar los costes del procedimiento de revisión administrativa, incluidos los del abogado del ciudadano. Esta previsión constituye una medida disuasoria suficientemente importante para que la Administración respete el derecho del interesado a ser oído. *Vid.* KEMPER, G-H.: «Droit de la défense...», cit., págs. 598 y ss.

la actuación del interesado, exigiendo su colaboración desde el primer momento ⁴⁷¹. Esta conformación se erigiría en una especie de sanción impropia que cumple una función disuasoria dirigida a la eliminación de los obstáculos a una eficaz actuación de control y de liquidación por parte de la Administración ⁴⁷². Pasando al referente normativo, el artículo 112 de la LRJAP-PAC viene a asegurar la efectividad de este trámite al subordinar la audiencia en sede de recursos administrativos a la aparición de nuevos hechos o documentos no recogidos en el expediente originario. En este caso concreto, el legislador modula la evacuación del trámite de audiencia mediante dichas preclusiones con el fin de agilizar la vía de revisión administrativa ⁴⁷³. De este modo, «no se tendrán en cuenta en la resolución de los recursos, hechos, documentos o alegaciones del recurrente, cuando habiendo podido aportarlos en el trámite de alegaciones no lo haya hecho». Este mandato se encuentra su razón de ser en el principio de buena fe. Sin embargo, no por eso hay que dejar de señalar la vulneración que puede constituir del derecho a la tutela judicial efectiva. Un ejemplo en el Derecho comparado sería el del ordenamiento italiano, en el que se prevé la imposibilidad de hacer valer en sede de impugnación jurisdiccional del acto de liquidación los argumentos no reflejados en la «richiesta di chiarimenti» ⁴⁷⁴.

VIII. EL PRINCIPIO DE CONTRADICCIÓN COMO INSTRUMENTO DE MEJORA EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

Una vez analizado el principio *audi alteram partem*, podemos concluir que el carácter contradictorio de los procedimientos administrativos se erige en garantía tanto del administrado como del interés público ⁴⁷⁵, contribuyendo a una mayor aproximación a la verdad real. A mayor abundamiento, en nuestra materia permite una determinación más justa del tributo sin llegar a comprometer ni hacer peligrar el respeto de otros principios básicos para la efectividad del contribuir. Por esta razón, creemos que es posible entroncar el principio de contradicción con la Justicia tributaria a efec-

⁴⁷¹ CAPOLUPO, S.: «Contraddittorio e limiti...», cit., pág. 10.987.

⁴⁷² FEDELE, A.: «L'accertamento tributario...», cit., pág. 28.

⁴⁷³ *Vid.* la STS de 28 de junio de 1996 (ref. Aranzadi 5338).

⁴⁷⁴ La doctrina italiana se ha mostrado muy contrariada con esta conformación, dada la limitación que supone al control jurisdiccional del acto de liquidación y la posible vulneración del principio de tutela judicial efectiva. En mayor medida ha sido criticada esta configuración normativa de la participación del contribuyente en la formación del acto de liquidación por su falta de precisión y ausencia de garantías. En este sentido, BATISTONI FERRARA ha señalado que la introducción de contradicción en el procedimiento administrativo se ha realizado a costa de una limitación incongruente e irracional del principio de tutela judicial efectiva («Contraddittorio anticipato...», cit., págs. 192 y 193). En cambio, CONSOLO considera aceptable esta limitación, dadas las ventajas que comporta su anticipación («Accertamento dei redditi con coefficienti presuntivi, prova contraria e odierne prospettive a seguito della riscoperta del concordato» en la obra colectiva *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Il Fisco, Milán, 1996, pág. 225). No obstante, cabe señalar que la jurisprudencia italiana señala que la preclusión en estos casos presupone un comportamiento consciente y voluntario del propio contribuyente y no se extiende a la eventual indisponibilidad de documentos o a hechos no reconducibles a un interés real o presunto de sustraer u ocultar operaciones sometidas a comprobación. *Vid.* las Sentencias de la «Commissione Tributaria Centrale», de 13 de noviembre de 1986 núm. 8636, de 23 de octubre de 1987 núm. 7606 y de 27 de abril de 1990 núm. 8313.

⁴⁷⁵ SERRANO GUIRADO, E.: «El trámite de audiencia...», cit., pág. 133.

tos de reclamar una configuración contradictoria de los procedimientos tendentes a la determinación del tributo. Por consiguiente, adquiere extraordinaria importancia una configuración tal de la comprobación e investigación y, en general, de todas aquellas actuaciones administrativas que incidan en la determinación de la deuda tributaria ⁴⁷⁶. En este sentido, juzgamos que las exigencias de la Justicia tributaria no se ven cumplidas únicamente mediante la definición del tributo. En particular, estas exigencias deben operar no sólo respecto a sus elementos materiales sino también deben quedar reflejadas en las técnicas jurídicas de su actuación del mismo, ya que las mismas se erigen en instrumentos para la realización de los fines fijados por el legislador ⁴⁷⁷. En consecuencia, juzgamos que la introducción de la participación activa del contribuyente a través de la configuración contradictoria de los procedimientos de aplicación del tributo puede convertirse en elemento potenciador de los principios tributarios. En mayor medida, su aplicación –considerada como expresión elemental e irrenunciable de un sistema jurídico evolucionado ⁴⁷⁸– se hace hoy siquiera más necesaria ante el empleo de conceptos jurídicos indeterminados y de complejas cuestiones técnicas que inciden en gran medida en la liquidación de los tributos y, de igual forma, sobre el principio de capacidad económica. En suma, consideramos que la generalización del carácter contradictorio a toda la disciplina tributaria representa la mejor garantía para la efectividad de los principios de Justicia.

Siguiendo en esta línea, creemos que es especialmente eficaz para el conocimiento y determinación de la verdadera capacidad económica puesta de manifiesto por el contribuyente. Por ejemplo, en el caso de las ficciones, el sometimiento a tributación de las rentas presupuesto de la ficción legal no obedece a ningún principio material, respetando únicamente las exigencias formales que se derivan de la reserva de ley. De esta forma, una posible solución sería la potenciación del carácter contradictorio de los procedimientos de aplicación del tributo con el fin de ajustar este gravamen al principio de capacidad económica ⁴⁷⁹. Concretamente, esta previsión podría salvar la inconstitucionalidad de las normas que prevean estas figuras por vulneración del principio de capacidad económica ⁴⁸⁰. Por tanto, el citado carácter contradictorio podría evitar el gravamen de situaciones que no suponen verdaderas manifestaciones de capacidad económica ⁴⁸¹. De esta forma, la limitación del derecho a la prueba que suponen ⁴⁸² se superaría mediante un trámite de audiencia en el que se brinde la posibilidad al contribuyente de probar la verdadera capacidad económica realizada ⁴⁸³. En particular, Administración y contribuyente podrían contrastar

⁴⁷⁶ AICARDI sugiere la aplicación del principio de contradicción a la estimación indirecta (*L'amélioration des rapports...*, cit., pág. 13). ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA va más allá proponiendo la celebración de acuerdos («Soluciones pactadas...», cit., pág. 289).

⁴⁷⁷ CASADO OLLERO, G.: «La colaboración con la Administración...», cit., págs. 151 a 153; CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y DELGADO MARTÍN, J.M.: *Ordenamiento tributario...*, cit., pág. 264.

⁴⁷⁸ Vid. WALINE, M.: «Le principe "audi..."», cit., pág. 456.

⁴⁷⁹ GRASSI, E.: «La partecipazione del contribuente...», cit., pág. 1.505.

⁴⁸⁰ A esta solución ha llegado la doctrina italiana. Vid. entre otros, FEDELE, A.: «L'accertamento tributario...», cit., pág. 31. En contra, vid. la sentencia de la «Corte Costituzionale» SCCI de 26 de junio de 1965 (núm. 50).

⁴⁸¹ NAVARRINE, S.C. y ASOREY, R.O.: *Presunciones y ficciones en el Derecho tributario*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1985, pág. 28.

⁴⁸² *Ibidem* (págs. 30 y 87).

⁴⁸³ En el ordenamiento italiano y con referencia a la posibilidad de refutar el «accertamento sintético», vid. GRASSI, E.: «La partecipazione del contribuente...», cit., pág. 1505. Vid. asimismo TOSI, L.: «Il requisito di effettività», cit., pág. 143.

la existencia o no de una manifestación efectiva de capacidad económica y, en caso afirmativo, en qué medida se ha producido la misma ⁴⁸⁴. De este modo, se conseguiría restablecer un equilibrio entre el interés público recaudatorio y el derecho a la prueba, disminuyendo las limitaciones con que se encuentra el contribuyente al intentar desvirtuar estas presunciones o ficciones ⁴⁸⁵. En consecuencia, únicamente mediante su carácter contradictorio puede garantizarse tanto el interés de la colectividad a una tributación de todos los ciudadanos conforme a su capacidad económica como el derecho del contribuyente a una justa tributación ⁴⁸⁶.

En esta línea, cada vez son más numerosos los autores que consideran que determinados principios que informan el proceso contencioso-administrativo también deberían ser respetados en la fase administrativa que lo precede y condiciona ⁴⁸⁷. Por esta razón, el procedimiento debe dejar de entenderse «como mero cauce que refleja las potestades de la Administración frente a una situación general de sujeción que incumbiría al sujeto pasivo» en la que prima el interés recaudatorio ⁴⁸⁸. En este sentido, la naturaleza *ex lege* de la obligación tributaria no constituiría, *prima facie*, un obstáculo al carácter contradictorio de los procedimientos tributarios, a diferencia de lo que ocurre con las técnicas convencionales ⁴⁸⁹. Por el contrario, la paridad jurídica de ambas partes aconsejaría que el contribuyente pudiese presentar sus observaciones a la determinación de la base imponible realizada por la Administración ⁴⁹⁰. Hemos apuntado que la participación del ciudadano favorece la eficaz aplicación de los tributos y un mayor respeto de los principios de Justicia y, principalmente, del de capacidad económica ⁴⁹¹. Concretamente, se ha señalado que favorece una determinación de la base imponible acorde con el interés público concretado en el justo reparto de las cargas públicas como consecuencia de esta confrontación dinámica con los contribuyentes ⁴⁹², siendo de especial importancia su aplicación en los procedimientos de gestión tributaria y de comprobación e investigación.

⁴⁸⁴ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «Soluciones pactadas...», cit., pág. 284. El citado autor apunta la posibilidad de suprimir presunciones legales que no admiten prueba en contrario y que su función estimativa se transfiera al oportuno pacto, convenio, etc.

⁴⁸⁵ FERREIRO LAPATZA señala la desigualdad procesal que entre las partes supone la aplicación por parte de la Administración de presunciones y ficciones («Poder tributario...», cit., págs. 264 y ss.).

⁴⁸⁶ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «Artículo 31. El gasto público» en la obra colectiva *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Edersa, Madrid, 1996, Tomo III, pág. 425; ANTONINI, L.: *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Giuffrè Editore, Milán, 1996, pág. 245; CAYÓN GALIARDO, A.: «Gestión tributaria y derechos fundamentales», *RTT* núm. 3, 1988, págs. 14 y 15; GRASSI, S. y COSIMO DE BRACO, S.: *La trasparenza amministrativa...*, cit., pág. 114; OCDE: *Droits et obligations...*, cit., pág. 13. HERRERA MOLINA va más allá atribuyendo a este derecho el rango de derecho fundamental (*Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del ordenamiento alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998, págs. 23 y ss.). Contraria a esta afirmación por su carácter excesivo, ALGUACIL MARÍ, P.: «La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento», *RDFHP* núm. 253, 1999, pág. 581.

⁴⁸⁷ FEDELE, A.: «L'accertamento tributario...», cit., pág. 31.

⁴⁸⁸ LOZANO SERRANO, C.: «La actividad Inspectoral...», cit., págs. 225 y 226.

⁴⁸⁹ NAVARRO EGEA, M.: «El derecho a presentar...», cit., págs. 556 y 561.

⁴⁹⁰ CONSOLAZIO, M.L.: «Principio del contraddittorio...», cit., págs. 345 y 347.

⁴⁹¹ NAVARRO EGEA, M.: «El derecho a presentar...», cit., pág. 567. En la doctrina italiana, *vid.* por todos, GRASSI, E.: «La partecipazione del contribuente...», cit., pág. 1.505.

⁴⁹² DI PIETRO, A.: «Il contribuente nell'accertamento...», cit., pág. 538.

Como hemos apuntado, la configuración contradictoria de los procedimientos tributarios constituía una elección discrecional del legislador que se ha visto materializada mediante su generalización a través de los artículos 21 y 22 de la LDGC y confirmada en la nueva LGT. Ante el temor que genera la traslación del principio *audi alteram partem*, deben descartarse lesiones de los intereses del Fisco como consecuencia de la atribución a la citada participación únicamente de funciones de tutela respecto del contribuyente ⁴⁹³. Por el contrario, cabe identificarla con aquella colaboración idónea para la consecución de otros fines previstos constitucionalmente como son los de eficacia, imparcialidad, buen funcionamiento de la Administración, participación, capacidad económica ⁴⁹⁴, etc. Estos argumentos habían sido esgrimidos para legitimar su generalización a la totalidad de nuestra disciplina. Sin embargo, la aceptación del deber de contribuir no puede conseguirse únicamente mediante la mera invocación de determinados principios como son los de eficacia o participación ⁴⁹⁵. Por el contrario, debe obtenerse mediante un exquisito respeto de su contenido jurídico y del de los restantes principios que conforman el deber de contribuir. Concretamente, su observancia no debe agotarse en la regulación y desarrollo del sistema tributario sino que debe extenderse a su aplicación administrativa. En suma, debemos comprobar si su generalización, además de no contrariar ningún mandato constitucional y potenciar la efectividad del deber de contribuir, conlleva una mejora de los procedimientos tributarios.

Frente a su concepción como freno ⁴⁹⁶, se ha resaltado como su instauración coadyuva al logro del dinamismo de la acción administrativa y de la armonización de posturas inicialmente enfrentadas ⁴⁹⁷, con la consiguiente democratización de la misma ⁴⁹⁸. Abundando en esta idea, resulta cuanto menos curiosa la resistencia a dicha configuración cuando es la regla general en el proceso contencioso-administrativo ⁴⁹⁹. Ante la excesiva exaltación de sus finalidades defensivas, LA ROSA ha destacado las especiales condiciones de este principio para ajustar la resolución administrativa a las circunstancias del caso concreto ⁵⁰⁰. En este sentido, se ha señalado que la instauración de estos principios de origen procesal permite la consecución de determinados objetivos –proporcionalidad, objetividad, imparcialidad, etc.– con mayor facilidad ⁵⁰¹. Asimismo, se ha subrayado como permite redu-

⁴⁹³ CAPOLUPO, S.: «Contraddittorio e limiti...», cit., pág. 9.326.

⁴⁹⁴ Vid. GRASSI, E.: «La partecipazione del contribuente...», cit., pág. 1505; MARONGIU, G.: «Il principio di capacità...», cit., págs. 17 y 18.

⁴⁹⁵ ZORNOZA PÉREZ, J.J.: «¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho tributario español» en la obra colectiva *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 167. No obstante, la doctrina francesa ha destacado tanto la dimensión jurídica como la psicológica en la aceptación del deber de contribuir (BELTRAME, P.: «Le consentement de l'impôt...», cit., págs. 82 y ss.; MEHL, L.: «Le principe du consentement...», cit., págs. 67 y ss.). Por consiguiente, no debe menospreciarse dicha dimensión, tal y como se desprende del notable aumento de estudios de sociología tributaria e, incluso, de la creación de una línea de investigación en el citado tema por parte del Instituto de Estudios Fiscales.

⁴⁹⁶ ISAAC, G.: *La procédure administrative...*, cit., pág. 387; ZEGHBIB, H.: «Principe du contradictoire...», cit., pág. 469.

⁴⁹⁷ NAVARRO EGEA, M.: «La audiencia del contribuyente...», cit., pág. 714.

⁴⁹⁸ LANGROD, G.: «Procédure administrative et...», cit., págs. 90 y 91.

⁴⁹⁹ ZEGHBIB señala que, a pesar de que los actos administrativos podían afectar gravemente a los derechos e intereses de los ciudadanos, el juez reservaba la aplicación del principio de contradicción a la vía contenciosa («Principe du contradictoire...», cit., pág. 469).

⁵⁰⁰ LA ROSA, S.: «Caratteri e funzioni...», cit., pág. 44.

⁵⁰¹ LANGROD, G.: «Procédure administrative et...», cit., pág. 90.

cir el margen de apreciación administrativa en las resoluciones unilaterales ⁵⁰². En esta línea, podemos afirmar que la garantía consustancial al proceso jurisdiccional, es decir, la imparcialidad se convierte también en una exigencia trasladable al procedimiento administrativo.

La imparcialidad no constituye únicamente una garantía para los ciudadanos sino también para el ente público, dado que éste resulta perjudicado cuando una resolución es adoptada en contra del interés general ⁵⁰³. No obstante, la Administración, a diferencia del juez, es portadora de una pretensión caracterizada por estar siempre dirigida a la satisfacción del interés público ⁵⁰⁴. Así, en ocasiones, la actividad administrativa no conlleva por sí misma la contraposición de intereses, sino que, por el contrario, dicha gestión se realiza en aras de la consecución de aquellos que son portadores los ciudadanos ⁵⁰⁵. Empero, cuando esa confrontación se produce, el órgano competente asume la posición de parte frente a la propia de los particulares, tal y como ocurre en la mayoría de los procedimientos tributarios ⁵⁰⁶. Ante esta situación, la intervención de un ciudadano, titular de un derecho o interés, debe articularse hacia la colaboración en la búsqueda de la fórmula más conveniente para el interés público ⁵⁰⁷. De este modo, el contribuyente debe tener la posibilidad de contrastar, de presentar alegaciones y documentos pertinentes con respecto al objeto del procedimiento. Por consiguiente, la imparcialidad que se requiere de la Administración es de contenido diverso a la exigida al juez, dado que aquélla debe garantizar el interés público incluso a costa de enfrentarlo al de los particulares ⁵⁰⁸. En este marco, la efectiva actuación del principio de contradicción encuentra mayores dificultades al erigirse aquélla en juez y parte. Sin embargo, esta defensa del interés público no debe conllevar el desconocimiento de los intereses particulares contrapuestos, dado que éstos también son objeto de una concreta protección jurídica ⁵⁰⁹. En suma, el carácter contradictorio del procedimiento junto a la objetividad administrativa representan una de las mayores garantías para asegurar la igualdad entre las partes.

La instauración del principio *audi alteram partem* en nuestra disciplina representa una muestra del notable cambio que está experimentando la Administración tributaria así como de la visión de ésta respecto a sus relaciones con los contribuyentes. Su modernización y la voluntad de establecer un verdadero equilibrio en la relación tributaria ha traído consigo el reconocimiento de los derechos a la información y asistencia así como a la participación como medio para controlar el ejercicio de su actividad. De esta forma, el diálogo y contraste de posturas en la aplicación del tributo

⁵⁰² ZEGHBIB, H.: «Principe du contradictoire...», cit., pág. 470.

⁵⁰³ ISAAC, G.: *La procédure administrative...*, cit., págs. 419 y 420.

⁵⁰⁴ MORELL OCAÑA, L.: «El principio de objetividad...», cit., Tomo I, pág. 151.

⁵⁰⁵ *Ibidem*.

⁵⁰⁶ GONZÁLEZ PÉREZ, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Comentarios a la Ley...*, cit., Vol. I, pág. 2.001.

⁵⁰⁷ CONSOLAZIO, M.L.: «Principio del contraddittorio...», cit., pág. 350.

⁵⁰⁸ MORELL OCAÑA, L.: «El principio de objetividad...», cit., Tomo I, pág. 152.

⁵⁰⁹ La OCDE señala como el diálogo con el contribuyente favorece la imparcialidad de la Administración en la interpretación las cuestiones de hecho y de derecho para la aplicación del tributo (OCDE: *Droits et obligations...*, cit., pág. 15). MORELL OCAÑA señala como «la dependencia del interés general no puede llevar a la organización administrativa al desconocimiento de otros intereses, cuando los mismos estén jurídicamente protegidos: su posición de parte viene, pues, matizada por la actitud de respeto a la posición de la otra parte, en el marco y con las determinaciones establecidas al respecto por la legalidad» («El principio de objetividad...», cit., Tomo I, pág. 152).

lleva implícito tanto un acercamiento de las partes como una modulación de la visión de la Administración como ente enfrentado a los ciudadanos. Esta evolución se inserta en un proceso de establecimiento de un nuevo marco de relaciones, basado en la mutua confianza y en la eliminación de cualquier tipo de connotación autoritaria ⁵¹⁰. El resultado final es la consecución o mejora de la eficacia, del buen funcionamiento e imparcialidad de la Administración pública ⁵¹¹. En definitiva, comprobamos cómo la generalización del carácter contradictorio de los procedimientos tributarios responde a las mismas causas que motivaron su introducción en el ordenamiento administrativo ⁵¹². Abundando en esta idea, la promulgación de la LDGC y, en mayor medida, la de la nueva LGT ha supuesto un gran paso adelante en la equiparación de aquéllos a los administrativos y de los derechos que asistían al ciudadano en uno y otro.

Como ya hemos apuntado, el principio de contradicción asegura las tres vertientes que debe garantizar todo procedimiento: garantía, eficacia y participación. Este carácter contradictorio asegura, en mayor medida, tanto una justa aplicación del ordenamiento y, consecuentemente, la adecuación de la actuación administrativa al interés público como la defensa de la posición jurídica del interesado ⁵¹³. En consecuencia, el citado principio puede descomponerse en dos nociones fundamentales: el derecho de defensa y el de participación ⁵¹⁴. En función de la dimensión subrayada, podemos observar cómo la doctrina aboga bien por una visión restrictiva del principio de contradicción bien por una más amplia, con las ya citadas diferentes consecuencias en caso de vulneración. La primera reduciría su ámbito de actuación al respeto del derecho de defensa y consideraría una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva su omisión. En cambio, la segunda destacaría la intervención del ciudadano en clave colaboradora en el proceso de formación de la decisión administrativa ⁵¹⁵. Frente a una visión extremadamente garantista, el TS ha destacado que se trata de un «trámite establecido por conveniencia de los intereses públicos, para que la Administración pueda formar juicio; y en garantía de ecuanimidad y acierto de la resolución» ⁵¹⁶. De esta forma, resulta necesario subrayar y desarrollar la incidencia de dicho principio en las distintas dimensiones del procedimiento.

En primer lugar, este carácter contradictorio permite a los administrados la defensa de sus derechos e intereses en la forma que estimen oportuna ⁵¹⁷. Esta garantía se ve reforzada con la obligación de señalar, en la motivación, los argumentos que han conducido a la admisión o rechazo de

⁵¹⁰ DE MITA, E.: *La legalità tributaria. Contributo alla semplificazione legislativa*, Giuffrè Editore, Milán, 1993, pág. 113.

⁵¹¹ Vid. DI PIETRO, A.: «Il contribuente nell'accertamento...», cit., pág. 539; MERCURIO, D.: «Riflessioni in tema...», cit., pág. 10.247. Vid. el artículo 3 de la Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (LRJAP-PAC).

⁵¹² MERCURIO, D.: «Riflessioni in tema...», cit., pág. 10.247.

⁵¹³ RICHER, D.: *Les droits du contribuable...*, cit., pág. 186; SERRANO GUIRADO, E.: «El trámite de audiencia...», cit., pág. 136.

⁵¹⁴ Vid. BRAIBANT, G.: «Droits vis-à-vis...», cit., pág. 437. Respecto a la vertiente del derecho de defensa, vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R.: *Curso de Derecho...*, cit., Vol. II, pág. 454. Respecto a la segunda vertiente, COMOGLIO destaca el carácter necesariamente participativo del proceso en clave contradictoria como consagración del principio *audi alteram partem* («Contraddittorio (principio del)....», cit., pág. 2).

⁵¹⁵ ZEGHIB, H.: «Principe du contradictoire...», cit., págs. 468 y 469.

⁵¹⁶ Vid. la STS de 13 de diciembre de 1944 (citada por SERRANO GUIRADO, E.: «El trámite de audiencia...», cit., pág. 140). En sentido similar, vid. las SSTS de 16 de diciembre de 1982 (ref. Aranzadi 8001) y de 14 de marzo de 1984 (ref. Aranzadi 1735).

⁵¹⁷ FANLO LORAS, A.: «Disposiciones generales...», cit., pág. 242.

las alegaciones del interesado. En segundo lugar y dado el deseo de que la resolución adoptada no sea anulada por los órganos jurisdiccionales ⁵¹⁸, debe perseguirse un exquisito respeto de la legalidad. De este modo, la necesidad de lograr una decisión ajustada al interés general junto a la salvaguarda del de los particulares exige una exacta ponderación de los diferentes intereses en juego por parte del órgano administrativo. En definitiva y en la medida que esta configuración comporta mayor información y elementos sobre los que basar la decisión así como el conocimiento anticipado de los motivos de impugnación del interesado, parecía tan aconsejable como inevitable su adopción. No obstante, para que esta garantía sea efectiva es necesario que las aportaciones del contribuyente sean adjuntadas al expediente y sean tenidas en cuenta a la hora de elaborar la decisión final mediante su inclusión en la motivación ⁵¹⁹.

En consecuencia, su cumplimiento exige dar cabida en el procedimiento a las personas que pueden verse afectadas por la decisión, permitiendo su intervención ⁵²⁰. El principio de participación empieza a cobrar cada vez mayor importancia en la práctica totalidad del Derecho comparado y, en especial, respecto a la Administración española ⁵²¹. De esta forma, podemos constatar la instauración generalizada de una cultura del diálogo frente a la actuación unilateral de épocas recientes, sin perjuicio de que no pueda considerarse totalmente institucionalizada ⁵²². La realidad administrativa ha demostrado que no siempre es suficiente el ejercicio de determinadas potestades para conseguir el cumplimiento voluntario de la norma. Por el contrario, es necesario, en ocasiones, dar mayor relevancia a otros valores que se han mantenido al margen del tradicional sistema de actuación administrativa. Por tanto, mediante su generalización a los procedimientos tributarios se pretendería conseguir una legitimación adicional de la actuación administrativa que, en la actualidad, se encuentra tan en entredicho ⁵²³.

El carácter contradictorio de los procedimientos tributarios comporta dos claras ventajas como son, por una parte, permitir al contribuyente la tutela de sus intereses y, por otra parte, adoptar resoluciones más ajustadas al ordenamiento ⁵²⁴, permitiendo a su vez la efectividad del principio democrático ⁵²⁵. Hemos apuntado que la participación del ciudadano favorece la efi-

⁵¹⁸ MALARET I GARCÍA, E.: «Los principios del procedimiento administrativo...», cit., pág. 319.

⁵¹⁹ DI PIETRO, A.: «Il contribuente nell'accertamento...», cit., pág. 538.

⁵²⁰ Entre las diversas formas de participación procedimental destacan los trámites de información pública y de audiencia. No obstante, debe señalarse que el trámite de audiencia sólo se establece para los interesados; mientras que el de información pública se prevé para cualquier persona (vid. FANLO LORAS, A.: «Disposiciones generales...», cit., págs. 243 y 244; PARADA, R.: *Régimen jurídico...*, cit., págs. 305 y ss.). En el ordenamiento francés, vid. ZEGHBIB, H.: «Principe du contradictoire...», cit., págs. 486 y 487. En contra de su consideración como participación procedimental, vid. GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Derecho administrativo...*, cit., págs. 706 y 707.

⁵²¹ Vid. el artículo 3.5 de la Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común que establece que «en sus relaciones con los ciudadanos las Administraciones públicas actúan de conformidad con los principios de transparencia y de participación».

⁵²² BRAIBANT, G.: «Droits vis-à-vis...», cit., pág. 441.

⁵²³ ROSEMBUI, T.: «La resolución alternativa de conflictos tributarios. Notas sobre los actos de consenso», *Impuestos*, 2000, págs. 89 y ss.

⁵²⁴ HILF, M., CIESLA, G. y PACHE, E.: «Rights vis-à-vis...», cit., pág. 459.

⁵²⁵ ARENA, G.: «Rights vis-à-vis...», cit., pág. 498.

caz aplicación de los tributos y un mayor respeto de los principios de Justicia y, principalmente, del de capacidad económica ⁵²⁶. Concretamente, se ha señalado que favorece una determinación de la base imponible acorde con el interés público concretado en el justo reparto de las cargas públicas como consecuencia de esta confrontación dinámica con los contribuyentes ⁵²⁷, siendo de especial importancia su aplicación en los procedimientos de gestión –en sentido estricto– así como en los de comprobación e investigación.

Por consiguiente, en estos últimos la finalidad perseguida por los órganos de gestión y por la Inspección debe ser la «búsqueda de la verdad y la obtención de pruebas suficientes que permitan la aplicación del tributo» ⁵²⁸. De este modo, el citado carácter puede coadyuvar a dar un mejor cumplimiento al principio de la verdad material, es decir, a la búsqueda objetiva del estado real de los hechos ⁵²⁹. Asimismo, genera una intervención del contribuyente sensiblemente diversa a la mera colaboración, consistente en la aportación de aquellos datos que éste estima relevantes a efectos de la definición de la efectiva capacidad económica. En este sentido, se asegura una más completa información antes de la toma de la decisión, sin perjuicio de la dirección que se haya querido darle en función del principio inquisitivo. Como refuerzo, la obligación, al menos en sede de motivación, del órgano actuario a tomar en consideración las alegaciones realizadas por el contribuyente impide que puedan ser ignoradas. En consecuencia, se obtiene una mayor paridad entre las partes en el desarrollo del procedimiento, en virtud de la posibilidad de resaltar o incidir en determinados aspectos ignorados por el funcionario encargado de la instrucción. De esta forma, favorece una adecuación del contenido de la liquidación tanto al caso concreto como a las previsiones del ordenamiento ⁵³⁰, al aumentar las posibilidades de que ésta se gire respetando las normas sustanciales y procedimentales. Como última consecuencia podríamos señalar el menoscabo de los supuestos de responsabilidad administrativa y la consiguiente condena en costas, derivados de la litigiosidad que rodea nuestra materia.

Esta conflictividad deriva, en no pocas ocasiones, de malentendidos entre Administración y contribuyente como consecuencia de la interpretación de una norma, de la concreción de un concepto jurídico indeterminado o de la aplicación de una compleja cuestión técnica. Ante esta situación, la doctrina ha subrayado que la prevención de la controversia se ejerce, incluso antes de la liquidación del tributo, mediante la instauración del diálogo entre ambas partes ⁵³¹. La prohibición que recae sobre la Administración de renunciar al tributo legalmente debido no le impide resolver un gran número de conflictos con anterioridad al acceso a la vía de revisión. Esta solución puede ser consecuencia bien del reconocimiento de la Administración de la corrección del planteamiento del

⁵²⁶ NAVARRO EGEA, M.: «El derecho a presentar...», cit., pág. 567.

⁵²⁷ DI PIETRO, A.: «Il contribuente nell'accertamento...», cit., pág. 538.

⁵²⁸ LOZANO SERRANO, C.: «La actividad Inspectoral...», cit., pág. 224.

⁵²⁹ LANGROD hace referencia a la obligación de investigar con detenimiento para basar los motivos de la decisión en hechos reales («Procédure administrative et...», cit., pág. 81).

⁵³⁰ BATISTONI FERRARA, F.: «Contraddittorio anticipato...», cit., pág. 192, también en *Il Fisco* núm. 32, 1994, págs. 7.509 y ss.

⁵³¹ CONSEIL D'ÉTAT: «Pour la prévention du...», cit., pág. 25.

contribuyente en el desarrollo del procedimiento ⁵³² bien por el convencimiento de este último de la corrección de la postura administrativa y, eventualmente y por qué no, mediante una composición de ambas: acuerdo de fijación ⁵³³.

Pese a lo que pueda parecer, la falta de traslación del principio de contradicción al ordenamiento tributario no afecta únicamente al contribuyente sino también a la propia Administración. Aunque su aplicación pueda parecer, *prima facie*, que implica mayor dispendio, posteriormente el ahorro de costes materiales y personales así como el aumento de la eficacia de la gestión recaudatoria serían notables al reducirse el número de resoluciones impugnadas ⁵³⁴. Concretamente, su actuación aumentaría la credibilidad del acto de liquidación, dado que permitiría esclarecer en mayor medida las cuestiones de hecho y de derecho que legitimaban la pretensión fiscal. A mayor abundamiento, su comunicación al interesado permitiría que éste realizara una adecuada valoración de la oportunidad o no de recurrir en función de la conformidad con la motivación o del rechazo total o parcial de sus alegaciones. En este sentido, la mayor información brindada supondría un incremento importante de la transparencia de la actuación tributaria así como una mejora de las relaciones con los ciudadanos ⁵³⁵. Abundando en esta idea, el acceso a la información debe considerarse una exigencia irrenunciable de cualquier ordenamiento evolucionado y moderno así como un elemento esencial para conseguir la paridad de las posiciones de las partes ⁵³⁶. Por último, permitiría en un estadio posterior un efectivo y adecuado control judicial del expediente al contrastar las posiciones de ambas partes.

El conjunto de estos factores conlleva un descenso importante del número de liquidaciones que ulteriormente son modificadas en la fase de revisión. Por consiguiente, deben reducirse las posibilidades de valoración administrativa respecto a la oportunidad de su actuación, configurándose como un derecho ineludible del contribuyente, al cual antes de afrontar la costosa e ingrata revisión debería brindársele la posibilidad de aportar o probar sus alegaciones. De esta forma y respecto a los casos previstos por la norma, la efectiva actuación del principio de contradicción se erigiría en requisito de legalidad de la actuación administrativa y en condición de validez del acto de liquidación. En definitiva, podemos concluir que la correspondiente resolución tendrá más posibilidades de acercarse a la realidad y a la justicia cuando mayor haya sido el respeto del principio de contradicción. Esta argumentación ha llevado a la doctrina a justificar la imposibilidad de alegar con posterioridad al trámite de audiencia aquellas cuestiones no expresadas, con el fin de disuadir al contribuyente del empleo de tácticas dilatorias. Por estas razones y más allá de su concepción como condición mínima de todo procedimiento, las ventajas que del mismo se derivan aconsejaban su generalización a nuestra materia por su doble función de garantía tanto de defensa del interesado como de acierto en

⁵³² MARTÍN QUERALT, J.: «Editorial. ¿Tan difícil es allanarse?», *TF* núm. 103, 1999, pág. 3.

⁵³³ CONSEIL D'ÉTAT: «Pour la prévention du...», cit., pág. 40.

⁵³⁴ NAVARRO EGEA, M.: «La audiencia del contribuyente...», cit., pág. 721.

⁵³⁵ ARENA, G.: «Rights vis-à-vis...», cit., pág. 504; MAILLARD DESGRÉES DU LOÛ, D.: *Droit des relations...*, cit., págs. 11 y 12.

⁵³⁶ CAPOLUPO, S.: «Contraddittorio e limiti...», cit., pág. 10.986.

la resolución administrativa ⁵³⁷. Abundando en esta idea, debe destacarse la sentencia del TS de 28 de enero de 1930 que ya exigía el carácter preceptivo del trámite de audiencia en las liquidaciones tributarias, con el fin de que ofrecieran las mayores garantías ⁵³⁸.

IX. EL CARÁCTER CONTRADICTORIO DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS COMO PRESUPUESTO Y GARANTÍA DE LA CELEBRACIÓN DE TÉCNICAS CONVENCIONALES

Como ya hemos señalado, la configuración contradictoria de los procedimientos tributarios constituye una opción del legislador, pudiendo decidir limitar la participación del contribuyente al derecho de alegaciones y al trámite de audiencia o ampliarla mediante la instauración de técnicas convencionales como culminación de la misma ⁵³⁹. La primera opción ha sido la adoptada por el legislador francés al atribuir carácter contradictorio a los procedimientos de gestión y excluyendo la admisibilidad de las técnicas convencionales sobre los mismos. De esta forma, el único ADR admitido en el citado ordenamiento es una especie de conciliación administrativa por un órgano administrativo especializado e independiente cuyo dictamen no es vinculante ⁵⁴⁰. Sin embargo, otros ordenamientos han optado por ir más allá e introducir determinadas técnicas convencionales ⁵⁴¹. Los citados acuerdos se caracterizan por el carácter contradictorio que conlleva el procedimiento para su celebración. A continuación, vamos a intentar demostrar cómo la procedimentalización de estas técnicas convencionales a través de su configuración contradictoria constituye el vehículo que facilita la negociación a la par que aporta mayores garantías tanto para el interés público como para el obligado tributario interesado en su celebración.

Las técnicas convencionales están adquiriendo gran importancia en el ámbito internacional, sobre todo aquellas que tienen por objeto la determinación de algún elemento de la deuda tributaria. Estas últimas han asumido mayor protagonismo como consecuencia de la generalización del deber de autoliquidar. En general, se trata de acuerdos en los que Administración y contribuyente fijan conjuntamente el valor de un concreto elemento del hecho imponible, de la base imponible en su totalidad u otro componente de la deuda tributaria. De esta forma, se han convertido en una técnica auxiliar para la liquidación de los tributos al mismo tiempo que en un importante instrumento para la

⁵³⁷ Vid. la STS de 13 de diciembre de 1944 (citada por SERRANO GUIRADO, E.: «El trámite de audiencia...», cit., pág. 133). En épocas más recientes, vid. las SSTS de 28 de febrero de 1974, de 8 de febrero de 1988 (ref. Aranzadi 793) y de 24 de abril de 2000 (ref. Aranzadi 4901, FJ 2).

⁵³⁸ En la citada sentencia se contempla un supuesto de responsabilidad de una empresa nacional respecto a una extranjera a la cual la Administración no pudo cobrar, señalando el TS la necesidad de dirigirse a la empresa nacional y requerirla así como de realizar las investigaciones pertinentes con su audiencia e intervención. Vid. SERRANO GUIRADO, E.: «El trámite de audiencia...», cit., pág. 153.

⁵³⁹ En contra, NAVARRO EGEA señala que su «incardinación dentro de la estructura de los procedimientos tributarios no resulta artificiosa, a diferencia de lo que ocurre cuando se plantea la adopción de fórmulas convencionales» («El derecho a presentar...», cit., pág. 561).

⁵⁴⁰ AICARDI, M.: *L'amélioration des rapports...*, cit. págs. 43 y ss.

⁵⁴¹ Éste es el caso del ordenamiento alemán, vid. SEER, R.: «Contratos, transacciones...», cit., pág. 138.

seguridad jurídica. No obstante, conviene apuntar ya la naturaleza controvertida –acuerdo de fijación, transacción, acto administrativo– de estos institutos, una de cuyas finalidades es la prevención de conflictos mediante la eliminación de la incertidumbre. Así, se caracterizan bien por insertarse en un procedimiento tributario que ya ostenta este carácter contradictorio bien porque la configuración del específico procedimiento para su celebración asume este carácter. Esta elección responde a una voluntad de modernización administrativa, facilitando a la par la negociación y la mejora de las relaciones con los contribuyentes ⁵⁴², buscando con ello a su vez un incremento de la eficacia ⁵⁴³.

Precisamente en esta fase de renovación, el principio *audi alteram partem* empieza a asumir funciones diversas de las que antaño cumplía. Originariamente, su papel consistía en permitir la participación del ciudadano a fin de garantizar el desarrollo de un legítimo procedimiento de formación de la decisión administrativa. En concreto, su finalidad estribaba en proporcionar una decisión cuyo contenido no estaba decidido previamente, sino que se derivaría del intercambio de argumentos sobre la base del principio ético de la discusión ⁵⁴⁴. Sin embargo y frente a la doble garantía del interés público y de la posición jurídica del administrado, el principio de contradicción empieza a jugar un papel decisivo en la conciliación y resolución de conflictos ⁵⁴⁵. Abundando en esta idea, se ha señalado que su función, en ocasiones, se puede resumir en la simple obligación de una comunicación señalando el objeto y los argumentos de la Administración; mientras que, en otras, conlleva el intento de entablar una negociación ⁵⁴⁶. En suma, en este cambio se sitúa a su vez el fundamento para la transformación radical de su concepción de Administración-poder a Administración-función ⁵⁴⁷.

En el Derecho comparado, comprobamos cómo, en un cada vez mayor número de ordenamientos (Alemania, Italia, etc.), destaca la función compositiva del citado principio dirigida a la resolución de cuestiones controvertidas mediante la celebración de acuerdos ⁵⁴⁸. En este sentido, la audiencia al interesado representa la fase procedimental idónea para la eventual conclusión de acuerdos preparatorios de la posterior decisión administrativa. Como desarrollaremos posteriormente, ésta parece ser la opción escogida por la LGT en las actas con acuerdo al señalar que la concreción de la aplicación de la norma al caso entre Administración y contribuyente procederá con carácter previo a la liquidación de la deuda. De esta forma, juzgamos que la fase procedimentalmente idónea no es otra que el trámite de audiencia. A mayor abundamiento, cabe señalar que, en caso de fallida celebración, la actuación del principio *audi alteram partem* seguiría cumpliendo las funciones descritas en los epígrafes anteriores. Frente a estas reflexiones, algún autor se ha pronunciado en sentido contrario, señalando que, en el citado principio, no puede entreeverse un artificio dirigido al encubrimiento de la negociación en la esfera del impuesto, dada la vigencia del principio de legalidad ⁵⁴⁹. Por el contrario, sostiene que nos encontraríamos ante una intervención del particular diversa a la

⁵⁴² CONSEIL D'ÉTAT: «Pour la prévention du...», cit., pág. 36.

⁵⁴³ HERNÁNDEZ LAVADO, A.: «La consulta tributaria», cit., pág. 293.

⁵⁴⁴ ZEGHBIB, H.: «Principe du contradictoire...», cit., pág. 500.

⁵⁴⁵ ROZAS VALDÉS, J.A., HERRERA MOLINA, P.M. y MAURICIO SUBIRANA, S.: «Estatuto del contribuyente...», cit., pág. 106.

⁵⁴⁶ ISAAC, G.: *La procédure administrative...*, cit., pág. 387.

⁵⁴⁷ ZEGHBIB, H.: «Principe du contradictoire...», cit., pág. 498.

⁵⁴⁸ En el ordenamiento alemán, *vid.* SEER, R.: «Contratos, transacciones...», cit., pág. 139.

⁵⁴⁹ NAVARRO EGEA, M.: «La audiencia del contribuyente...», cit., pág. 697.

mera colaboración, consistente en la aportación de datos relevantes a efectos de la definición de la efectiva capacidad económica. A continuación y una vez evacuado el trámite de audiencia, el contribuyente podría optar entre prestar su adhesión (o conformidad) a la resolución o no, tal y como ocurre con las actas de conformidad y de disconformidad. La finalidad perseguida se limitaría a la vinculación, al menos en sede de motivación, del órgano actuario a las aportaciones efectuadas de cara a conseguir una mayor paridad en la elaboración del acto administrativo. En suma, esta visión excesivamente iuspublicista excluiría que el principio de contradicción fuese marco de una negociación⁵⁵⁰, dado que correspondería en exclusiva a la Administración, atendiendo a las alegaciones del interesado, la determinación de la base imponible u otro elemento de la deuda tributaria.

No obstante, pensamos que la contribución del principio *audi alteram partem* puede ser mucho mayor, colaborando decisivamente al alcance de un acuerdo preparatorio de la posterior resolución. En este sentido, el carácter contradictorio del procedimiento correspondiente constituiría el instrumento idóneo para alcanzar acuerdos en el seno del mismo. Del mismo modo, permitiría una más justa aplicación de la ley en el caso concreto respecto al cual se concluya un acuerdo⁵⁵¹. Sin embargo, es discutible que esta configuración determine exclusivamente la naturaleza negocial de cualquier resolución administrativa, siendo necesaria la presencia de un acuerdo procedimental que es el que asume dicha naturaleza manteniendo la resolución carácter unilateral. En este sentido, sólo estaríamos ante este supuesto en el caso de que éste fuese vinculante para el contribuyente a efectos de exclusión de la impugnación a la par que para la Administración a efectos de recoger dicho acuerdo en la resolución administrativa. A mayor abundamiento, el citado carácter garantizaría en mayor medida la transparencia de este tipo de acuerdos⁵⁵², dado que la presentación de alegaciones en cualquier momento anterior al trámite de audiencia así como su evacuación con anterioridad a la redacción de la propuesta de resolución facilita una negociación limpia, susceptible de ulterior revisión tanto si se concluye como en el caso de fallida celebración. En este sentido, la postrera documentación e incorporación al expediente administrativo de las posturas sostenidas por las partes facilitaría dicho control. Además, la evacuación del citado trámite posibilitaría que el Ministro de Hacienda o el Director general del Ramo revisasen el contenido del acuerdo cuando se apreciase indicios de infracción manifiesta de ley⁵⁵³. En esta línea, tampoco cabría excluir el posterior control judicial, dado que «la jurisdicción revisora es siempre competente para conocer del procedimiento por su evidente significación de orden público y porque es necesario determinar si las resoluciones administrativas reúnen los requisitos que les otorgue plena autoridad y eficacia jurídica⁵⁵⁴.

En suma y como ya hemos constatado, el carácter contradictorio de los procedimientos tributarios adquiere especial importancia en materia de cuantificación del tributo. Abundando en esta idea, cabe subrayar que esta importancia se redobla a la hora de prever acuerdos procedimentales tendentes a resolver cuestiones complejas relativa a la citada cuantificación tanto por las garantías que comportan y que coinciden con las señaladas en epígrafes anteriores como por constituir el mejor

⁵⁵⁰ *Ibidem* (pág. 699).

⁵⁵¹ INGROSSO, G.: «Sul contenuto giuridico del concordato tributario», *Il Foro Italiano*, 1939, pág. 1.542.

⁵⁵² GALLO, F.: «Ancora sul neoconcordato...», cit., pág. 1.486.

⁵⁵³ *Vid.* el artículo 154 de la antigua LGT. *Vid.* el artículo 217 de la nueva LGT.

⁵⁵⁴ SERRANO GUIRADO, E.: «El trámite de audiencia...», cit., pág. 130.

vehículo para canalizar la negociación sin separar el acuerdo del procedimiento. Este planteamiento se confirma en diversas figuras cuyo procedimiento –acuerdos previos de valoración, acuerdos sobre el supuesto de hecho alemanes y «acertamento con adhesione» italiano– se singulariza por el diálogo que necesariamente debe instaurarse entre Administración y obligado tributario. En este sentido, la citada configuración permite discutir la admisibilidad de la pretensión tributaria de ambas partes. Concretamente, se analizan los eventuales elementos que pueden conducir a su reducción o modificación, valorando la conveniencia de definirla conjuntamente y, en caso contrario, y si el desacuerdo persiste llegar a la vía económico-administrativa e, incluso, a la jurisdiccional⁵⁵⁵. En cierta manera, permite que algún elemento de la deuda tributaria, fundamentalmente, de la base imponible sea fijado mediante acuerdo entre Administración y contribuyente o, al menos, con su consentimiento tácito⁵⁵⁶. De este modo, reconocer que este último participa en la elaboración de la resolución sería coherente con la libertad que ostenta la Administración respecto a los márgenes de apreciación derivados de la indeterminación normativa a aplicar a los datos o elementos del caso concreto.

Por esta razón, consideramos una exigencia irrenunciable que la intervención del contribuyente sea documentada e incorporada al expediente a efectos de su posterior inclusión en la motivación para aceptar o rechazar sus argumentaciones tanto si se celebra como si se rechaza el acuerdo. Estas exigencias referidas a la motivación constituyen una garantía de transparencia, tendentes a reducir las posibilidades de desnaturalización y a eliminar las sospechas que lo acompañaron en épocas precedentes⁵⁵⁷. De este modo, una configuración como la descrita –procedimentalización y principio de contradicción– permite reforzar las garantías de transparencia e imparcialidad de la actuación administrativa así como afianzar la realización del interés público consistente en el «justo reparto del sacrificio tributario»⁵⁵⁸. No obstante, debemos apuntar que este tipo de figuras siempre lleva consigo un elevado peligro de desnaturalización, ante las posibilidades de que se automaticen reducciones de la postura administrativa inicial con el fin de concluir la controversia correspondiente sin análisis alguno del fundamento de la pretensión del sujeto pasivo.

Paradigma de las garantías que la configuración contradictoria de las técnicas conlleva es el «acertamento con adhesione» italiano aunque con una cierta dosis de insatisfacción por la escasa descripción de la fase de negociación. En concreto y con el fin de prevenir la desnaturalización del instituto de épocas pasadas, se ha procedido tanto a revestirlo bajo la forma de acto administrativo unilateral como a reforzar su régimen jurídico en dicha dirección mediante su configuración contradictoria, pese al manifiesto contenido convencional que, según creemos, encierra. Precisamente, la instauración del «principio del contraddittorio» en su procedimiento⁵⁵⁹ ha contribuido a reafirmar la existencia de un acto administrativo en sustitución de un acuerdo⁵⁶⁰. Sin embargo y paradó-

⁵⁵⁵ FERLAZZO NATOLI, L.: «La rilevanza del principio...», cit., pág. 550.

⁵⁵⁶ CONSEIL D'ÉTAT: «Pour la prévention du...», cit., pág. 40.

⁵⁵⁷ GRASSI, E.: «La partecipazione del contribuente...», cit., pág. 1.496.

⁵⁵⁸ DI PIETRO, A.: «Il contribuente nell'accertamento...», cit., pág. 538.

⁵⁵⁹ La citada figura debe encuadrarse en «el contexto de una política tributaria dirigida a potenciar el principio de contradicción en el procedimiento administrativo de liquidación» (FERLAZZO NATOLI, L. y FUSCONI, V.: *Guida al nuovo concordato...*, cit., pág. XI).

⁵⁶⁰ STIPO se muestra contrario a su configuración como acto administrativo unilateral para luego postular su calificación como obligación de Derecho público («L'accertamento con adesione...», cit., págs. 1.262 y ss.).

jicamente, una vez alcanzada esta fase del procedimiento, se omite cualquier referencia a la actuación del principio de contradicción, a pesar de constituir uno de los elementos caracterizadores y más importantes del «accertamento con adesione»⁵⁶¹. En particular, el fundamento de su procedimiento reside en el diálogo que necesariamente debe instaurarse entre Administración y contribuyente para poder argumentar la validez de las pretensiones de ambas partes⁵⁶², mediante el análisis de los elementos que pueden conducir a su reducción o modificación⁵⁶³. En este sentido, en la Circular Ministerial de 8 de agosto de 1997, núm. 235/E se señala que la determinación concordada será el resultado del carácter contradictorio del procedimiento del citado instituto, en razón de una más fundada y razonable valoración del hecho imponible que tenga en cuenta los elementos aportados por el contribuyente⁵⁶⁴. No obstante, la citada circular se limita a establecer que cada encuentro entre las partes se documentará en la correspondiente diligencia en la que se incorporará la documentación aportada por el contribuyente así como las alegaciones que fundamentan su posición⁵⁶⁵. Finalmente, se establece que la última diligencia deberá contener los extremos exactos de la determinación concordada de la base imponible, señalándose los motivos que han llevado a tal resultado⁵⁶⁶, así como recoger la expresa voluntad del sujeto pasivo de prestar su adhesión a la liquidación administrativa. En suma, la doctrina ha recalcado que el «concordato» ha constituido y constituye un instrumento de «patteggiamento»⁵⁶⁷ dirigido a reducir la conflictividad de nuestra mate-

⁵⁶¹ SALVINI señala que su efectiva actuación dependerá siempre de la invitación de la Administración o de la aceptación por esta última de la instancia del contribuyente solicitando el inicio del procedimiento del «accertamento con adesione», sin que pueda constatarse derecho alguno del contribuyente («La "nuova" partecipazione del contribuente...», cit., págs. 590 y 591). *Vid.* también STIPO, M.: «L'accertamento con adesione...», cit., pág. 1.254.

⁵⁶² GRASSI, S. y COSIMO DE BRACO, S.: *La trasparenza amministrativa...*, cit., pág. 154. Estos autores señalan esta fase del procedimiento como aquella idónea para resolver aquellas controversias que afectan a elementos que, por su naturaleza, conllevan márgenes de apreciación y son, por tanto, discutibles.

⁵⁶³ DI PIETRO, A.: «Il contribuente nell'accertamento...», cit., pág. 537; FERLAZZO NATOLI, L.: «La rilevanza del principio...», cit., pág. 550. Precisamente, SALVINI ha criticado que, frente a la rígida procedimentalización de la participación del contribuyente, en el «concordato» ha dejado absoluta libertad de formas. De este modo, ha señalado que la flexibilidad debería referirse al contenido del «contraddittorio» y no a sus formas. A mayor abundamiento, señala que la intervención del contribuyente sólo se produce en sede de deliberación y no durante la instrucción del procedimiento («La "nuova" partecipazione del contribuente...», cit., págs. 591, 592 y 593).

⁵⁶⁴ *Vid.* su epígrafe 1.2. SALVINI ha ido más allá señalando que la intervención del contribuyente va más allá de aportaciones favorables a su posición o de carácter defensivo dirigidas a la correcta determinación del tributo. Concretamente, vislumbra un procedimiento «premiale» y de carácter transaccional respecto de una situación que la propia Administración considera incierta. De esta forma y aunque no considera la adhesión reconducible a los acuerdos administrativos, señala que su participación incide sobre la determinación de la base imponible («La "nuova" partecipazione del contribuente...», cit., pág. 592).

⁵⁶⁵ La diligencia deberá ser firmada por ambas partes y de ella recibirá copia el contribuyente. Asimismo, recogerá detalladamente las declaraciones y requerimientos de las partes así como la identificación de la documentación aportada. A la conclusión del encuentro y siempre en la diligencia, el funcionario deberá indicar la fecha de una posterior convocatoria y, en caso contrario, los argumentos y razones que impiden la prosecución del procedimiento (PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.: *Accertamento con adesione...*, cit., pág. 55). GRASSI destaca la finalidad de transparencia que persigue esta exigencia así como de documentación idónea para un posterior control de legitimidad («La partecipazione del contribuente...», cit., pág. 1.507).

⁵⁶⁶ En este sentido, deberán indicarse los procesos jurídico-fiscales que han llevado a tal determinación así como los documentos, pruebas, etc. que justifiquen tal resultado (PATRIZI, B., MARINI, G. y PATRIZI, G.: *Accertamento con adesione...*, cit., pág. 56).

⁵⁶⁷ DI GIACOMO, E.: «D.L. n. 538/1994. Patteggiamento fiscale», *Il Fisco* núm. 36, 1994, págs. 8.574 y ss. A la figura del «concordato» habría que añadir la conciliación judicial y el «concordato di massa».

ria mediante la resolución acelerada y simplificada, a través del carácter contradictorio de su procedimiento, de las controversias relativas a la determinación de la base imponible entre las partes de la relación tributaria.

Pasando ya a nuestro ordenamiento y en particular a las actas con acuerdo del artículo 155 de la nueva LGT, vislumbramos la existencia de un acuerdo procedimental que se enmarca en la fase instructora del procedimiento de inspección con relevancia autónoma y perfectamente diferenciado de la conformidad, cumpliendo una función instrumental y preparatoria respecto al acto final de liquidación. En el caso de estos acuerdos, el citado acuerdo se ubicaría en un procedimiento de comprobación e investigación, integrándose posteriormente en el acta de la Inspección. Por consiguiente, tanto el acta como la liquidación continuarán siendo una muestra del ejercicio unilateral de la función tributaria, incidiendo en la esfera del particular y sin que su validez se subordine a la aceptación de este último.

Por estas razones, debemos rechazar aquellas teorías que sostienen que la adhesión o conformidad se presume previa, aunque se haga efectiva posteriormente. En este caso, pensamos que la adhesión no representa más que un elemento formal necesario a efectos de perfeccionamiento del acto ⁵⁶⁸, dado que realmente ya se ha producido el acuerdo. En concreto, esta configuración obedece a la voluntad de revestir estas actuaciones bajo la forma de acto administrativo unilateral a la par que manteniendo la vinculación del contribuyente a efectos de no-impugnación del acto de liquidación. En suma, nos encontraríamos con una visión que rechaza cualquier referencia negocial, para apostar por una concepción más acorde con el carácter iuspublicista de la materia y con el principio de reserva de ley así como del dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria.

En definitiva, juzgamos que este tipo de fórmulas obedece al intento de soslayar la existencia de un acuerdo procedimental de carácter preparatorio con respecto al ulterior acto administrativo. Por esta razón, creemos que debe rechazarse cualquier tipo de referencia a la conformidad desde el momento en que se produce una intervención activa del contribuyente junto a la Administración en la determinación de la deuda tributaria ⁵⁶⁹. En este sentido, consideramos que la adhesión previa enmascara un acuerdo preparatorio de la postrera liquidación, dado que ésta no se da con posterioridad a la emanación de este último sino que se traduce en una propuesta de resolución fijada de común acuerdo con el actuario. En suma, entendemos que el principio de contradicción constituye un instrumento indispensable para coadyuvar a la consecución, por parte de la Administración tributaria, de los nuevos objetivos de eficiencia, transparencia y eficacia de la acción administrativa ⁵⁷⁰. Por consiguiente, es de vital importancia atribuir la relevancia suficiente al citado principio en la configuración normativa del procedimiento de este tipo de técnicas convencionales. En caso contrario, en el supuesto de fallida celebración del acuerdo el contribuyente se vería inerte frente a la resolución administrativa correspondiente, dada la ausencia de garantías que se derivan de dicha conformación. Por esta razón, postulamos la justificación del rechazo o aprobación del acuerdo previo en la motivación de la resolución administrativa o en la liquidación para el caso de los procedimientos de comprobación e investigación.

⁵⁶⁸ En contra, NAVARRO EGEA, M.: «La audiencia del contribuyente...», cit., pág. 710.

⁵⁶⁹ GALLO, F.: «Ancora sul neoconcordato...», cit., pág. 1.484.

⁵⁷⁰ FERLAZZO NATOLI, L.: «La rilevanza del principio...», cit., pág. 551.

Respecto al procedimiento de las actas con acuerdo y, en concreto, en relación con su configuración contradictoria, consideramos que una vez finalizada la instrucción, se evacuaría el trámite de audiencia, fase procedimental idónea para la celebración del acuerdo mediante la presentación de una propuesta común fijada a partir de las conclusiones del Inspector-actuuario y las alegaciones del contribuyente derivadas de la instrucción que, en caso de fallida celebración, siguen cumpliendo su función de garantía para los intereses del contribuyente. No obstante, la ausencia del reglamento de desarrollo impide en la actualidad realizar esta afirmación con rotundidad a expensas de que se produzca la citada regulación. A renglón seguido y en caso de alcanzarlo, propugnamos la incorporación del pacto al acta como una propuesta conjunta de ambas partes dirigida al inspector jefe, del que dependería finalmente su aprobación al ser necesaria su autorización –previa o simultánea⁵⁷¹– a efectos de suscripción por el actuuario. En este caso, el artículo 155 de la nueva LGT exige la constitución de un depósito, certificado de seguro de caución o aval de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse de la propuesta de liquidación. Esta valoración o aplicación concordada se integraría en el acta y recogería los argumentos que justifican tanto el resultado alcanzado como aquellos que han conducido a la conclusión del citado acuerdo. En particular, el artículo 155.2 exige como contenido adicional de esta nueva categoría de actas el fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada; los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de regularización; los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de sanción que en su caso proceda, a la que será de aplicación la reducción prevista del 50%, así como la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador; y, por último, la manifestación expresa de la conformidad del obligado tributario con la totalidad del contenido a que se refieren las letras anteriores.

Empero, no cabe olvidar que, dada la limitación del convenio a los supuestos tasados en el artículo 155.1, creemos que sería necesario distinguir las actuaciones convencionales sobre los mismos respecto a la participación procedimental referida a los restantes elementos de la liquidación y, en consecuencia, el acuerdo de la conformidad. Esto se justificaría porque al acuerdo habría que añadir todos aquellos componentes que conlleva un acta de la Inspección. Llegados a este punto, podría pensarse que el contribuyente es libre de prestar o no su conformidad al conjunto de la propuesta. Abundando en esta idea, hay que tener en cuenta que el convenio sólo ha recaído sobre un aspecto de la misma y, por tanto, sobre los restantes pueden existir divergencias con el actuuario. Por consiguiente, la presencia de un acuerdo ni conllevará ni obligará al particular a prestar posteriormente la conformidad al acta. En este sentido, la eventual reducción de sanciones sólo derivará de esta última pero en ningún caso del convenio. A mayor abundamiento, cabe señalar que la conformidad no influiría sobre la validez del acuerdo, dado que éste únicamente afecta a la valoración o aplicación normativa concordada al caso concreto pero no a otros aspectos de la liquidación. En cambio, la nueva LGT no prevé esta posibilidad y aunque limita el acuerdo a determinados supuestos, parece posteriormente extender el acuerdo a toda el acta al exigir la conformidad respecto a su totalidad.

⁵⁷¹ En este caso, consideramos que puede ser previa al acta pero, en ningún caso, al acuerdo, debiendo ser en este caso simultánea.

X. CONSIDERACIONES FINALES

En las últimas décadas, constatamos la creciente importancia que han adquirido los procedimientos tributarios en nuestra disciplina, pasando de un «Derecho del hecho imponible» a un «Derecho de la liquidación del tributo», sin olvidar su postrera recaudación. De esta forma, asistimos a un considerable auge del estudio de los procedimientos como nuevo centro de composición de intereses de la actuación administrativa. Atendiendo a este marco de referencia, diversos autores han exigido, a través de distintas vías, la traslación de las mismas garantías que rigen en el procedimiento administrativo común a los tributarios. Fundamentalmente, estas pretensiones se han centrado en la configuración contradictoria de la totalidad de la materia relacionada con la aplicación de los tributos como exigencia mínima que todo procedimiento debe cumplir para que pueda concebirse como tal. En este sentido, la promulgación de la LDGC supuso un gran paso adelante en la equiparación de ambas disciplinas y en la superación de la mal entendida especialidad de nuestra materia que, en ocasiones, ha servido para justificar la limitación de algunos derechos de los contribuyentes reconocidos en el ámbito administrativo. Abundando en esta senda, cabe destacar la nueva LGT y la voluntad de equiparar ambos procedimientos, limitándose únicamente a regular las especialidades de la materia tributaria y remitiéndose a la administrativa para el resto de cuestiones. No obstante y llegados a este punto, cabe destacar que su trasvase no sólo encuentra su justificación en unas mayores garantías para los particulares sino también y principalmente en constituir la configuración que permite una mayor adecuación de la decisión al caso concreto. Esta circunstancia ya había sido apreciada en nuestro ordenamiento con la parcial introducción del trámite de audiencia para determinadas actuaciones administrativas –actas de disconformidad, liquidaciones provisionales, etc.– en las que la participación del contribuyente se hacía necesaria a fin de evitar su ulterior anulación. Ante las garantías que comporta para ambas partes, difícilmente se justificaba la falta de vigencia del principio de contradicción en la totalidad de la materia tributaria al igual que había sido previsto en Francia y Alemania. En definitiva, deben excluirse planteamientos reduccionistas enfocados hacia la tutela de la posición del contribuyente para resaltar su dimensión pública y garante de la totalidad de los intereses generales a través del diálogo instaurado.

De la misma forma, el carácter eminentemente procesal del principio de contradicción no debe hacernos olvidar que su ámbito de actuación se ciñe a los procedimientos tributarios. Por consiguiente, debe descartarse totalmente su asimilación y, en mayor medida, asociar las consecuencias de su omisión a la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva. En este sentido y a pesar de la análoga función a cumplir en ambas esferas, en los procedimientos tributarios su finalidad se encamina a potenciar la efectividad del deber de contribuir. En consecuencia, sólo en aquellos casos en que su vulneración no permita alcanzar los fines deseados, nos encontraremos ante un supuesto de invalidez –nulidad de pleno derecho– por prescindirse de forma total y absoluta del procedimiento legalmente establecido. Así, en ocasiones, el principio de contradicción podrá ceder ante otros principios –economía procesal– cuando la actuación del primero no revista relevancia en la formación de la futura decisión administrativa. En definitiva, la importancia de este principio radica en su consideración de elemento esencial de todo procedimiento para lograr una resolución ajustada tanto al caso concreto como al ordenamiento. A mayor abundamiento, cabe añadir que en nuestra disciplina dicho principio permite una especial mejora de los procedimientos de aplicación de los tributos y,

en particular, de aquéllos dirigidos a la determinación de la deuda tributaria por su relación con el principio de capacidad económica. Concretamente, se erige en instrumento potenciador de este último, dada su especial condición para permitir conocer y determinar la verdadera manifestación de riqueza del ciudadano. Asimismo, su actuación posibilita que la verdad material pueda prevalecer a través del oportuno diálogo y confrontación de las partes dirigida a la aprehensión de todos aquellos elementos necesarios para adoptar una correcta decisión.

Por consiguiente, concluimos que una construcción tal reporta ventajas no sólo al contribuyente sino también a la Administración y al conjunto de la comunidad al mejorar sensiblemente la gestión tributaria. Todo este cúmulo de factores condujo a la generalización del derecho de alegaciones y del trámite de audiencia a todos los procedimientos de nuestra disciplina a través de la LDGC y a su confirmación y refuerzo en la nueva LGT. En definitiva, la efectiva actuación del principio de contradicción se erige en requisito de legalidad y en condición de validez de la actuación administrativa. A mayor abundamiento, destaca el papel que está asumiendo el principio *audi alteram partem* como vehículo de negociación entre Administración y contribuyente en el seno de ciertos procedimientos tributarios. Así, se ha constatado que esta configuración contradictoria de las técnicas convencionales es la que mayores garantías aporta en términos de eficacia, transparencia y ulterior control de ajuste a la legalidad tanto en vía administrativa como jurisdiccional. En este sentido, ésta ha sido la opción arbitrada a la hora de configurar el procedimiento y régimen jurídico de las actas con acuerdo del artículo 155 de la nueva LGT.

Por último, cabe señalar que el derecho de alegaciones y el trámite de audiencia representan los institutos más significativos del carácter contradictorio de los procedimientos administrativos, pero no conviene olvidar las restantes garantías igualmente necesarias para dar efectividad a este principio: notificación, puesta de manifiesto del expediente, etc. No obstante si bien estas dos figuras implican un elevado grado de contradicción, cabe señalar que cuántas más garantías se requieran menores posibilidades de quebrantamiento del derecho a un justo procedimiento y del principio de buen funcionamiento de la Administración pública. En suma y una vez prevista, la ruptura ya no se produce en la norma tributaria sino en su aplicación por la Administración y, eventualmente, por la revisión judicial. Por tanto, queda a criterio del instructor y en último término del Tribunal que haya de controlar la actuación de la Administración, el decidir si debe o no evacuarse el expresado trámite.