

COMENTARIOS A LA LEY DE DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES

Prólogo de ROQUE DE LAS HERAS MIGUEL

Coordinador: JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ



CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

C/ Viriato, 52
28010 MADRID
Telf.: (91) 444 49 20

C/ Gran de Gràcia, 171
08012 BARCELONA
Telf.: (93) 415 09 88

C/ Alboraya, 23
46010 VALENCIA
Telf.: (96) 361 41 99

C/ Ponzano, 15
28010 MADRID
Telf.: (91) 444 49 20

OBLIGACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE FACILITAR EL EJERCICIO DE LOS DERECHOS

(artículo 20)

Artículo 20. *Obligación de la Administración tributaria de facilitar el ejercicio de los derechos.*

La Administración tributaria facilitará en todo momento al contribuyente el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.

Las actuaciones de la Administración tributaria que requieran la intervención de los contribuyentes deberán llevarse a cabo de la forma que resulte menos gravosa para éstos, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

1. EL DEBER DE DAR FACILIDADES AL CONTRIBUYENTE

El deber de facilitar el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente procede del artículo 35.i) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que lo establece para todas las Administraciones públicas y

en relación con todos los ciudadanos, tengan o no la condición de interesados en un procedimiento administrativo.

Se trata de una norma cuyos efectos jurídicos son difíciles de precisar, una norma –casi puede decirse– sin sanción. Para que este precepto sea algo más que una proclamación de buenas intenciones desprovistas de fuerza jurídica, hay que demostrar cuál es el contenido de la norma y cuáles son las consecuencias jurídicas de su incumplimiento. Ni una ni otra son tareas sencillas.

Algunos autores relacionan este deber con el que tiene la Administración de proporcionar información al contribuyente para que éste pueda conocer sus derechos y obligaciones. Así lo entienden ELISA DE LA NUEZ y MODESTO OGEA, que opinan que «responde a la generalización del sistema de autoliquidaciones y a la complejidad creciente de nuestro sistema tributario» y por ello lo consideran una derivación del principio de seguridad jurídica¹. El deber de prestar asistencia e información al contribuyente estaba ya establecido por el artículo 96.3 de la Ley General Tributaria, declarado vigente por la disposición derogatoria de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Sin negar la dificultad que entraña la interpretación de las leyes tributarias, que han alcanzado un grado de complejidad desmesurado, creo que es preferible considerar que el deber de facilitar el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones es distinto y más exigente que el mero deber de proporcionar información sobre el derecho vigente.

Facilitar el ejercicio de los derechos también es algo más que cumplir las obligaciones correlativas a los derechos de los contribuyentes. Hay que entender que la Ley habla aquí de derechos en sentido lato, para referirse a todas las posiciones jurídicas activas de los contribuyentes (derechos, facultades), cualquiera que sea la posición pasiva de la Administración (obligación, deber o función). Pero la obligación impuesta por el artículo 20 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes es más ambiciosa que el simple cumplimiento de las prestaciones o deberes que en cada relación jurídica concreta recaen sobre la Administración. Obviamente, el artículo 20 no quiere decir simplemente que la Administración debe cumplir sus obligaciones y deberes: para ello no haría falta ninguna norma nueva.

El artículo 20 significa que la Administración, además de respetar el derecho del contribuyente, tiene dos deberes u obligaciones:

(1) En la obra colectiva *El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1998, página 159.

- a) Un deber negativo de abstenerse de poner trabas innecesarias que restrinjan, limiten o difieran el ejercicio del derecho.
- b) Y un deber positivo de actuar para eliminar cualquier dificultad u obstáculo impuesto por la propia Administración o que surja de causas ajenas a ésta.

Así pues, la Administración no puede retrasar la práctica de una devolución de ingresos indebidos, ni exigir el cumplimiento de requisitos no impuestos por la ley para el goce de exenciones, bonificaciones o para la aplicación de otras normas que reduzcan el importe del tributo. La Administración debe ser diligente y presurosa en informar al contribuyente sobre sus derechos. La Administración tributaria debe remover los obstáculos creados por otras Administraciones, haciendo uso de las facultades que le otorga el ordenamiento.

El problema reside en determinar si las supuestas trabas, limitaciones y obstáculos son requisitos necesarios para satisfacer el interés público, a cuyo servicio se encuentra la Administración, o se trata simplemente de argucias para dilatar o impedir el ejercicio del derecho.

Por ejemplo, hay Administraciones que tienen como norma habitual de conducta «amenazar» con una inspección al contribuyente que solicita la devolución del IVA pendiente de compensación a final de año. ¿Hasta qué punto es esto un obstáculo para el ejercicio de un derecho? Si se analiza formalmente la situación, no existe obstáculo alguno, pues la Administración tiene el deber de comprobar, y el hecho de solicitar la devolución del IVA no puede convertirse en un escudo protector contra la apertura de un procedimiento de comprobación. También podría afirmarse –desde la visión miope que presidió la redacción de la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril– que el contribuyente honrado no tiene que temer a la Inspección. Pero lo cierto es que el inicio de las actuaciones inspectoras transforma una situación de sujeción en una relación concreta de deber que provoca serias incomodidades incluso al contribuyente que cumple rigurosamente sus obligaciones.

Las actuaciones inspectoras serán un obstáculo al derecho del contribuyente o serán cumplimiento del deber de comprobar según la intención con la que se pongan en marcha, intención que –como todas las intenciones– es muy difícil de probar.

Sin embargo, ello no significa que no sea posible demostrar, en algunos casos, que la actuación administrativa está dirigida a dificultar el ejercicio de un derecho. La valoración de esta circunstancia corresponderá en último término a los tribunales

de justicia, que podrán declarar que la Administración no ha facilitado, o incluso ha obstaculizado, el ejercicio de un derecho. Por tanto, a pesar de la imprecisión de la norma legal, hay que reconocerle un contenido jurídico, por más que sea de contornos difusos e imposible de delimitar con precisión *a priori*.

Lo mismo puede decirse en relación con el deber de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. El contenido del deber de la Administración consiste, en este caso, en exigir el cumplimiento de la obligación absteniéndose de requerir otras prestaciones que las estrictamente fijadas por la norma, así como de agravar el cumplimiento de la obligación mediante plazos o formas más rigurosos que los establecidos. De nuevo habrá que determinar en cada caso si el requisito sustancial, el plazo o la forma exigidos por la Administración, forma parte del contenido y forma de ejercicio normal del derecho o de la potestad administrativa, o si se trata de una exigencia innecesaria y desproporcionada desde el punto de vista del cumplimiento de la norma y la defensa del interés público.

En definitiva, la norma es de contenido oscuro e impreciso, pero tiene fuerza preceptiva, al margen de su función meramente orientativa o programática de la actuación de los órganos administrativos.

Pero es necesario, para que sea una verdadera norma jurídica, que su incumplimiento esté sancionado por el Derecho. ¿Qué efectos se derivan del incumplimiento? A primera vista ninguno, pues el artículo 20 no los establece. Pero de aquí tampoco se puede deducir que se trata de una norma imperfecta en sentido técnico, pues se producen efectos jurídicos que se extraen de otros textos, normas o principios del ordenamiento.

Así, la Administración podrá ser condenada a indemnizar los daños causados por el incumplimiento de su obligación en el caso de que el contribuyente pierda su derecho o sufra algún daño achacable a la Administración que creó los obstáculos o, incluso, que se negó a cumplir su obligación de facilitar positivamente el ejercicio del derecho colaborando para suprimir obstáculos derivados de causas ajenas a su voluntad. Tratándose de derechos cuyo sujeto pasivo sea la propia Administración obligada a facilitar su cumplimiento, es obvio que los obstáculos indebidamente impuestos o no retirados no pueden provocar nunca la caducidad o extinción total o parcial del derecho del contribuyente.

En cuanto a las dificultades indebidamente impuestas en el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente, no pueden ser causa de calificar como infracción la conducta del contribuyente que soslaya dichas trabas; y, además, pueden provocar,

en los casos en que se cause daño, el nacimiento de un derecho de resarcimiento o de indemnización a cargo de la Administración, de acuerdo con las normas generales del Título X de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

No se nos oculta la dificultad práctica de obtener pronunciamientos de condena de la Administración sobre la base del incumplimiento del genérico deber de facilitar el ejercicio de derechos y el cumplimiento de obligaciones. También es cierto que no era necesario establecer expresamente este deber para ejercitar acciones de responsabilidad contra la Administración, pero la formulación explícita del deber administrativo de facilitar el ejercicio de derechos y el cumplimiento de obligaciones, despeja dudas y allana el camino. Aun así, es probable que el párrafo 1 del artículo 20 se utilice como argumento para fundamentar quejas ante el Consejo de Defensa del Contribuyente, más que para sostener demandas judiciales.

2. EL DEBER DE CAUSAR MÍNIMA MOLESTIA

Relacionado con el deber genérico de facilitar el cumplimiento de las obligaciones está el mandato, contenido en el párrafo 2 del artículo 20 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, de provocar la mínima molestia en el desarrollo de las actuaciones administrativas que requieran la intervención del contribuyente. Este deber de la Administración se encuentra formulado, a modo de derecho del contribuyente, en la letra i) del catálogo de derechos contenido en el artículo 3 de esta misma Ley, y estaba ya enunciado en norma reglamentaria por el artículo 31.5 del Reglamento General de Inspección de los Tributos. También se había hecho alusión a la necesidad de causar la mínima molestia en el artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, que encomendaba a la Agencia Estatal de Administración Tributaria desarrollar actuaciones administrativas de aplicación del sistema tributario «que minimicen los costes indirectos derivados de las exigencias formales». De la limitación de costes indirectos también se habla en el artículo 2 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

El artículo 20, párrafo 2, de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes no limita ni restringe las potestades administrativas. Simplemente se refiere a la «forma» en que deben ser ejercitadas o cumplimentadas: la que resulte menos gravosa para el contribuyente.

De nuevo surge la dificultad de determinar cuál es la forma menos gravosa o menos molesta, cosa que dependerá de las circunstancias y preferencias de cada contribuyente. La Administración debe adaptarse a las preferencias del contribuyente siempre que no corra riesgo el cabal cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La profesora FERNÁNDEZ JUNQUERA² advierte, con razón, la relación de este precepto con el artículo 85 de la LRJAP, que vincula la molestia con las obligaciones laborales y profesionales del interesado³. No obstante, la forma menos gravosa de actuar puede estar determinada por otros intereses o conveniencias del contribuyente distintos de los estrictamente laborales y profesionales.

La consecuencia jurídica de este norma es que la Administración no tiene derecho a determinar el modo en que el contribuyente ha de prestar su colaboración en los procedimientos tributarios, salvo que las propias obligaciones tributarias puedan sufrir riesgo.

El artículo 20, párrafo 2, de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes se refiere, como es lógico, a los deberes de colaboración con la Administración, puesto que las obligaciones de contenido económico no tienen más que un modo de cumplirse: el que determina el Reglamento General de Recaudación. Ahora bien, los deberes de proporcionar información, presentar declaraciones, llevar libros, registros y justificantes, soportar las actuaciones de comprobación, etc., pueden cumplimentarse en la forma que desee el contribuyente, siempre que quede a salvo y efectivamente se cumpla con el deber respectivo.

Este precepto puede servir de criterio para interpretar otras normas, como por ejemplo el artículo 142 de la Ley General Tributaria que permite a la Administración exigir la presentación de los registros, documentos y justificantes en sus propias oficinas. A la luz del artículo 20 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes hay que entender que la Administración sólo podrá exigir la presentación cuando su examen en el domicilio del interesado pueda perjudicar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

(2) FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., «Derechos generales de los contribuyentes», *Derechos y garantías del contribuyente*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1998, página 98.

(3) «Artículo 85. *Actuación de los interesados*

1. Los actos de instrucción que requieran la intervención de los interesados habrán de practicarse en la forma que resulte más cómoda para ellos y sea compatible, en la medida de lo posible, con sus obligaciones laborales o profesionales.

2. ...»

ALEGACIONES (artículo 21)

Artículo 21. Alegaciones.

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

Ante todo conviene tener presente que en este artículo se regula algo distinto de la exhibición del expediente y el trámite de audiencia previsto por el artículo 22 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Aunque en ambos casos se habla de alegaciones de los contribuyentes, el artículo 22 establece un trámite necesario de todo procedimiento de gestión tributaria (salvo el caso previsto en el artículo 22.2); mientras que el artículo 21 atribuye a los contribuyentes una facultad de la que pueden hacer uso en cualquier estado de tramitación anterior a la propuesta de resolución¹.

(1) VICENTE FENELLÓS, *El Estatuto del Contribuyente*, Ediciones Tro, Valencia, 1998, página 130.

La facultad de presentar alegaciones, documentos u otros elementos de juicio, sin sujeción a plazos preclusivos, se contrae al procedimiento de gestión tributaria, según el tenor literal del artículo 22 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes². El rechazo en sede parlamentaria de una enmienda dirigida a sustituir la expresión «procedimiento de gestión tributaria» por la de «procedimientos tributarios» confirma la idea de que el artículo 21 sólo alude a los procedimientos de gestión. Ello no quiere decir que en otros procedimientos, especialmente en los de revisión o de imposición de sanciones, esté vetada dicha posibilidad: habrá que atenerse en cada caso a las normas aplicables, entre las que se encuentra el propio artículo 79 de la LRJAP que, salvo en los procedimientos de revisión, es subsidiariamente aplicable (véase la nueva redacción de la disposición adicional quinta de la LRJAE, según el artículo 2.º de la Ley 4/1999, de 13 de enero). No debe olvidarse que la facultad de presentar alegaciones estaba ya prevista, con carácter general, en el artículo 83 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958.

La consecuencia jurídica fundamental que se deriva de esta norma es que las alegaciones, documentos o elementos de juicio aportados por los interesados se han de incorporar necesariamente al expediente administrativo. Ello quiere decir que podrán y deberán ser tenidos en cuenta no sólo por la Administración que instruye el procedimiento, sino también por los órganos administrativos o jurisdiccionales que en posteriores instancias hayan de pronunciarse sobre el asunto.

La Instrucción 9/1998, de 1 de abril, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, relativa a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, introduce una precisión que quiere hacer efectivo el cumplimiento del deber administrativo de estudiar y considerar las alegaciones aportadas. Dice la Instrucción que «cuando los contribuyentes formulen alegaciones y presenten documentos antes del trámite de audiencia, se tendrán en cuenta unos y otros al redactar la correspondiente propuesta de resolución, haciéndose expresa mención de la circunstancia de su aportación en los antecedentes de ésta». Como ha reseñado el profesor CAYÓN GALIARDO, ordenar

(2) Según el profesor ESCRIBANO LÓPEZ, con la generalización del procedimiento de autoliquidación, las alegaciones a que hace referencia este precepto sólo pueden entenderse realizadas por los sujetos como alteraciones o modificaciones en la autoliquidación (comentario al artículo 21, en la obra colectiva *Estaduto del Contribuyente*, Ed. Francis Lefèvre, Madrid, 1998, página 131). Desde mi punto de vista, la rectificación de la autoliquidación es una declaración complementaria o es una solicitud de iniciación de un procedimiento que conduce a la rectificación administrativa de la autoliquidación o a su confirmación. En sentido amplio estas solicitudes son alegaciones, pero el artículo 21 se refiere a las alegaciones que se pueden presentar libremente en un procedimiento administrativo ya iniciado hasta el momento de la redacción de la propuesta de resolución.

que las alegaciones del contribuyente han de ser tenidas en cuenta, no quiere significar la necesaria relación puntualizada de éstas en la resolución, sino que basta la mención a las mismas³.

La facultad de presentar alegaciones tiene un límite temporal: el de la redacción de la propuesta de resolución. El artículo 21 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes fija el límite en el momento «anterior al trámite de audiencia o, en su caso, a la redacción de la propuesta de resolución». La redacción literal del precepto puede llevar a la conclusión de que la facultad prevista por el artículo 21 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes se extingue cuando se abre el trámite de audiencia. Sin embargo, una interpretación más meditada lleva a la solución contraria. En efecto, la diferente naturaleza entre el trámite necesario de audiencia y la facultad de aportar elementos de juicio permite afirmar que una vez abierto el período de audiencia, cualesquiera alegaciones que se presenten durante ese término se han de entender formuladas en cumplimiento de dicho trámite: en ese sentido, la iniciación del período de alegaciones excluye la presentación de alegaciones facultativas y libres del artículo 21. Ahora bien, si después de concluido el trámite de audiencia, lo haya usado o no el interesado, éste presenta otras alegaciones antes de redactar la propuesta de resolución, las mismas deberían ser incorporadas al expediente y tenidas en cuenta al amparo del artículo 21 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

Al abrir el trámite de audiencia, la Administración cumple con un requisito procedimental insoslayable que asegura el derecho de defensa. Este derecho de defensa queda satisfecho tanto si el interesado formula alegaciones como si guarda silencio. Por ello considero que la audiencia no es obstáculo para que después de periculado el término pueda continuar haciéndose uso de la facultad de alegar prevista por el artículo 21. No hay razón ninguna para impedir presentar alegaciones tras la audiencia, especialmente si transcurre tiempo entre ella y la redacción de la propuesta de resolución⁴.

El artículo 79 de la LRJAP regula, junto con la facultad de presentar alegaciones, la de formular quejas contra los defectos de tramitación. La misma posibilidad de reclamar en queja está prevista por el artículo 106 de la Ley General Tributaria.

(3) CAYÓN GALIARDO, «Informe sobre la Instrucción 9/1998, de 1 de abril, de la AEAT relativa a la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente», en la colección de informes del Gabinete de Estudios de la AEAF.

(4) En contra, aunque sosteniendo al mismo tiempo que razones de justicia material y defensa aconsejan admitir unas alegaciones posteriores, véase FENELLÓS PUIGSERVER, *El Estaduto del Contribuyente*, citado, página 131.

AUDIENCIA AL INTERESADO

(artículo 22)

Artículo 22. *Audiencia al interesado.*

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

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

Este precepto reconoce el derecho de audiencia en los procedimientos de gestión tributaria: liquidación, comprobación e inspección. En el procedimiento de recaudación, a pesar de estar incluido en el concepto genérico de procedimientos de gestión tributaria, no debe entenderse exigible el trámite de audiencia del interesado, dado que se trata, hablando con propiedad, de la fase ejecutiva del procedimiento de gestión y es en la fase declarativa donde tiene sentido y debe cumplimentarse la audiencia¹. Esta observación es válida tanto para la recaudación en período voluntario

(1) Véase la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 1992, Ar. 3.380.

como para el procedimiento de apremio². Los demás procedimientos tributarios, en los que también debe garantizarse la audiencia en los términos exigidos por el artículo 105 de la Constitución Española, se aplica su normativa específica³.

Como hemos dicho en el comentario del artículo anterior, este trámite de audiencia tiene una naturaleza distinta de la facultad de presentar alegaciones sin sujeción a plazos perentorios. El trámite de audiencia, necesario en todos los procedimientos que afecten a los derechos e intereses de los administrados, es una fase procedimental necesaria, establecida en garantía del derecho constitucional a la defensa que, como elemento inherente a su dignidad, tiene toda persona. Así como la facultad de alegar se basa en el objetivo de procurar la mejor instrucción posible de quien tenga que resolver, el trámite de audiencia está impuesto por otros valores superiores que son incompatibles con tratar a las personas como simples objetos (no sujetos) del obrar administrativo.

Éste es el contexto en que hay que interpretar el artículo 105 de la Constitución Española, según el cual la ley regulará el procedimiento administrativo «garantizando, cuando proceda, la audiencia del interesado».

En los procedimientos que afecten a los derechos o intereses de determinados contribuyentes, el trámite de audiencia sólo puede ser omitido cuando el propio interesado renuncie al mismo (art. 84.3 de la LRJAP, que es supletoriamente aplicable), o cuando no se produzca riesgo de indefensión, cosa que sucede cuando no figuren en el procedimiento, ni sean tenidos en cuenta en la resolución, otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por el interesado (art. 22.2 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes). La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha desarrollado suficientemente el contenido y los efectos del trámite de audiencia, que ya se encontraba establecido en el artículo 91 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958. FENELLÓS PUIGSERVER opina que el trámite de audiencia no puede ser omitido nunca en las liquidaciones provisionales a que se refiere el artículo 123 de la Ley General Tributaria pues considera que este artículo,

(2) Hay quien piensa, sin embargo, que la exclusión de los procedimientos de ejecución sólo afecta al período de apremio (cfr. DE LA NUEZ y OGEA, *El Estatuto del Contribuyente*, citado, página 166).

(3) Algunos entienden que procedimientos de gestión tributaria es equivalente a procedimientos tributarios en sentido amplio (ALONSO, BLASCO, GÓMEZ y LÓPEZ, *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, McGraw-Hill, Madrid, 1998, página 167). La razón que aportan es que en los demás procedimientos que no son propiamente de gestión también debe haber audiencia, objeción que a mi juicio se salva si se piensa que el artículo 22 no demanda en este punto una interpretación a sensu contrario.

en el que no se prevén excepciones, debe prevalecer sobre el artículo 22 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes⁴. Ciertamente el artículo 123 de la Ley General Tributaria ha sido declarado en vigor por la disposición derogatoria de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, pero no creo que deba apreciarse contradicción entre ambos artículos. Si se dan las circunstancias previstas por el artículo 22 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, la audiencia resulta innecesaria y prescindir de ella no afecta al derecho de defensa del contribuyente, por lo que difícilmente se decretaría la nulidad de una liquidación por haberse omitido el trámite en tales casos.

Integrando el artículo 22 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes con los preceptos supletorios de la LRJAP, se llega a la conclusión de que la audiencia exige la puesta de manifiesto del expediente. El contribuyente tiene derecho a expresar su opinión sobre los elementos de juicio que la Administración va a tener en cuenta al adoptar la resolución que corresponda. Únicamente pueden ocultarse algunos documentos cuya exhibición pudiera lesionar otros valores o derechos que merezcan la misma tutela que el derecho de defensa: véanse las limitaciones que establece el artículo 37.5 de la LRJAP, supletoriamente aplicable por la remisión contenida en el artículo 84.1 de la LRJAE.

Para que el interesado pueda ejercer eficazmente su derecho de opinar y aportar elementos de juicio es preciso que el trámite de audiencia se produzca inmediatamente antes de la redacción de la propuesta de resolución. Si posteriormente se incorporaran al expediente nuevos documentos, opiniones, alegaciones de terceros, informes o pruebas, debe volver a ponerse de manifiesto del expediente y concederse nuevo plazo de alegaciones al interesado. Esto ha sido jurisprudencia constante y ahora se ha elevado a categoría de ley, subsidiariamente aplicable en los procedimientos de gestión tributaria: artículo 84.1 de la LRJAP.

La omisión del trámite de audiencia es un defecto formal o de procedimiento, que sólo provoca la nulidad del acto administrativo cuando de ello se deriva indefensión del interesado. Así se desprende del artículo 63.2 de la LRJAP y así ha sido reiteradamente pronunciado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, aunque ha de tenerse en cuenta que la indefensión ha de ser material y no simplemente formal. Es decir, el Tribunal Supremo convalida la omisión del trámite y, por razones de economía procesal y seguridad, entra en el fondo del asunto si en el curso del proceso judicial el interesado ha formulado las alegaciones que convienen a su derecho: véase la

(4) *El Estatuto del Contribuyente*, citado, página 135.

Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de mayo de 1995 (Ar. 4.178). Aunque no faltan sentencias que, ante la omisión del trámite, evitan el pronunciamiento de fondo y ordenan retrotraer las actuaciones⁵.

La Instrucción 9/1998, de 1 de abril, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, relativa a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, hace algunas puntualizaciones sobre el modo de aplicar el artículo 22 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Comienza declarando la aplicación supletoria de la LRJAP en tanto no se proceda al desarrollo reglamentario del citado artículo 22. Es evidente que la aplicación supletoria se seguirá produciendo, aun después del citado desarrollo reglamentario, a la luz de lo establecido por la disposición adicional quinta de la LRJAP, según redacción de enero de 1999.

Ha sido objeto de crítica doctrinal la Instrucción por concretar que «podrá prescindirse del trámite de audiencia cuando se trate de rectificar meros 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 Ley General Tributaria siempre que se den las anteriores circunstancias legales». La profesora FERNÁNDEZ JUNQUERA afirma que se parte de la presunción de que los recargos regulados en el artículo 61.3 de la Ley General Tributaria es automática y aceptada siempre por el contribuyente, lo que no siempre es así; y lo mismo puede decirse de los recargos del artículo 127⁶. Tiene razón la autora citada y por ello se ha de buscar una interpretación adecuada a la ley: en los casos citados por la Instrucción se podrá prescindir de la audiencia siempre que concurran los requisitos legales: renuncia del interesado o que no existan elementos de juicio no aportados por el interesado. Así lo han entendido otros autores como el profesor CAYÓN GALIARDO⁷ y FENELLÓS PUIGSERVER⁸.

El plazo de audiencia será, con carácter general, de diez días, según el número 8.3 de la Instrucción, que se mantiene entre los límites marcados por el artículo 84 de la LRJAP.

(5) Sentencias del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 1996 (Ar. 905) y 2 de julio de 1996 (Ar. 5.936). Vid. FENELLÓS PUIGSERVER, *El Estatuto del Contribuyente*, citado, página 137.

(6) FERNÁNDEZ JUNQUERA, «Derechos generales de los contribuyentes», *Derechos y garantías del contribuyente*, citado, página 101.

(7) En este sentido se pronuncia el profesor CAYÓN GALIARDO, en el Informe antes citado.

(8) FENELLÓS PUIGSERVER, *El Estatuto del Contribuyente*, citado, página 135. Este autor cita las Sentencias del Tribunal Supremo de 25 de octubre de 1993 y 19 de diciembre de 1993, que exigen la audiencia en procedimientos de rectificación de errores.

En caso de que se prescinda del trámite (sigue diciendo la Instrucción), «deberá expresarse en la resolución que ponga fin al procedimiento el motivo legal de su no realización. Concretamente, se hará constar dicha circunstancia, con cita expresa de que concurre alguna de las causas contempladas en los artículos 22.2 de la Ley 1/1998 u 84 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en los antecedentes o en los fundamentos de la resolución.»

En fin, se refiere la Instrucción a la audiencia en tres casos concretos:

- a) Trámite de audiencia en los procedimientos del artículo 123 de la Ley General Tributaria: de conformidad con la disposición derogatoria única, apartado 3.º, la audiencia en los procedimientos de gestión regulados en el artículo 123 de la Ley General Tributaria se regirá por lo establecido en su apartado 3.º.
- b) Trámite de audiencia con ocasión de despachos de importación de mercancías con rectificaciones antes del levante: si durante el plazo de audiencia, previamente concedido, el interesado desea que se autorice el levante de las mercancías, deberá exigírsele la constitución ante la Administración de Aduanas de garantía suficiente por importe igual al que se derive de la propuesta de rectificación.
- c) Trámite de audiencia en los procedimientos de inspección: en el procedimiento de comprobación e investigación se aplicará lo dispuesto en los apartados anteriores. Cuando resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 60.3 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (error en la apreciación de los hechos en que se funda el acta o indebida aplicación de normas jurídicas), se procederá a dar trámite de audiencia al contribuyente respecto de las nuevas actuaciones que se practiquen⁹.

(9) La Instrucción no es un modelo de claridad en este último punto. La remisión a «los apartados anteriores» es absolutamente ambigua, lo que ha servido de base a la crítica efectuada por la profesora FERNÁNDEZ JUNQUERA, dado que podría entenderse que la Instrucción quiere decir que, salvo el supuesto del artículo 60.3 del Reglamento General de Inspección de los Tributos (expediente iniciado tras el acta de conformidad), se puede prescindir del trámite de audiencia («Derechos generales de los contribuyentes», *Derechos y garantías del contribuyente*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1998, página 102). No obstante, en las demás actas las alegaciones son preceptivas, según se dispone en el artículo 60.4 del Reglamento General de Inspección de los Tributos (actas de disconformidad) y en el artículo 146.2 de la Ley General Tributaria y 60.5 del Reglamento General de Inspección de los Tributos (actas de prueba preconstituida).