

**EL DERECHO AL PROCEDIMIENTO
CONTRADICTORIO PREVIO EN MATERIA
TRIBUTARIA Y ADUANERA.
EL PRINCIPIO EN EL ÁMBITO EUROPEO Y LA
EXPERIENCIA ITALIANA.³⁶⁷**

*Michele Ippolito*³⁶⁸

SUMARIO. 1. Introducción. 2. El principio de contradicción en el ámbito europeo (generalidades). 2.1. El desarrollo del principio en el ámbito tributario y aduanero 3. El procedimiento contradictorio previo en el ordenamiento tributario italiano. 4. Reflexiones conclusivas.

RESUMEN

El presente artículo examina el principio de contradicción previa en materia tributaria y aduanera. Se analiza primariamente la jurisprudencia comunitaria que exige a la Administración tributaria, antes de la emisión de una resolución de liquidación, la comunicación al contribuyente de un “proyecto de resolución” funcional a la realización del derecho a ser escuchado. Posteriormente, se analiza la normativa y jurisprudencia italiana relativa al principio en objeto, tanto con

367 Recibido con fecha 7 de diciembre de 2017 Admitido con fecha 19 de diciembre de 2017.

368 Doctor en Derecho, Universidad Carlos III de Madrid y Universidad de Pisa. Abogado especializado en Derecho Tributario y Derecho Aduanero – studiomicheleippolito@gmail.com

referencia a los tributos armonizados, como los aranceles aduaneros y los impuestos especiales, como los tributos no armonizados.

ABSTRACT

This paper analyses the right to be heard in the matter of tax law and customs duties. First I analyze the European Courts case law, which demands tax Administrations to notify taxable persons a “Project of Decision” which is aimed at the implementation of the right to be heard. Later on, the Italian law and jurisprudence on the matter will be examined, both regarding harmonized taxes, as customs duties and excise taxes, and non-harmonized taxes.

Palabras clave: derecho tributario, derecho aduanero, aduana, principio de contradicción, derecho a ser escuchado, Unión Europea, derecho de defensa, procedimiento tributario, derecho tributario italiano, impuestos especiales, aranceles aduaneros, medidas cautelares, IVA.

Keywords: tax law; customs law; customs, right to be heard, European Union, right of defence, tax procedure, italian tax law, excise taxes, customs duties, precautionary measures, VAT.

1. INTRODUCCIÓN

Las Administraciones tributarias en el desarrollo de sus actividades institucionales, pueden verificar si los contribuyentes hayan o no correctamente declarado y liquidado los impuestos objeto de devengo.

En el caso en que los inspectores averigüen que un contribuyente ha declarado (o liquidado) importes inferiores a aquellos legalmente debidos, emiten una resolución, generalmente denominada aviso de liquidación, por medio de la cual se corrige la

declaración, determinándose correctamente el devengo. Con la misma también se aplican las sanciones que corresponden.

Si las infracciones tienen carácter penal. La Administración tributaria está generalmente obligada a comunicar los resultados de sus investigaciones a la magistratura.

La Administración tributaria, una vez emitida la resolución tributaria de liquidación la notifica al contribuyente. Después de este trámite y, por norma común, tras un breve periodo temporal, exige el inmediato pago de los impuestos.

Para tutelar el crédito tributario existe también la posibilidad de adoptar medidas cautelares, como la inscripción de hipoteca legal sobre bienes inmuebles o el secuestro preventivo.

Es sobradamente sabido que dichas medidas, en el supuesto de liquidaciones ilegítimas, suelen representar un daño injusto y de notable entidad patrimonial para sus destinatarios, que solo marginalmente, puede solicitar tutela ante la propia autoridad que procede o la jurisdicción competente. En efecto por un lado, las administraciones tributaria son recalcitrantes a la anulación de sus propias resoluciones, el elemental principio de conservación, que supone para cada cual mantener firme una convicción ya manifestada. Por otro lado, incluso en fase jurisdiccional, la Administración conserva con plenitud sus poderes de auto tutela, tanto de carácter cautelar como de tipo ejecutivo, cuyo ejercicio suele desembocar en perjuicios irreparables, cuando, al término del proceso, el juez anule la resolución recurrida.

Al efecto de evitar, en la medida de lo posible, resultados similares, y también de reducir la carga de recursos ante la jurisdicción tributaria, los Países miembros de la Unión Europea, han introducido, a veces por razones de oportunidad, y a veces cumpliendo con las obligaciones derivadas del ordenamiento comunitario, el principio de contradicción entre contribuyente y Administración, anterior a la emisión de una liquidación tributaria.

Se pretende de este modo, otorgando a los justiciables un derecho procedural, reducir las hipótesis de conflicto y la avenencia de resoluciones ilegítimas. Media su inclusión en el examen preparatorio del expediente administrativo, el contribuyente

puede introducir datos e informaciones alternativas, que aminoren la liquidación a practicar o evitarla del todo, cuando se ofrezca prueba suficiente de lo correcto de la declaración.

Pues bien, el debate doctrinal sobre la oportunidad o no de una introducción generalizada del principio del contradictorio, o del derecho a ser escuchado, según la terminología de los Tratados de la Unión, parece haberse definitivamente cerrado por la obra pretoriana del Tribunal de Justicia, por lo menos con relación a los tributos comunitarios.

El presente trabajo, tras un conciso análisis de dicha jurisprudencia, y de los principios que dimanar de ella, pretende examinar si, y hasta que punto la jurisprudencia italiana se ha conformado con la posición del Tribunal de Justicia de la Unión. La referencia no está limitada a las hipótesis en que, pronunciándose sobre disciplina armonizada, resulta obligatoria la implementación de aquella, sino también a los tributos de competencia nacional que se escapan a las atribuciones de la UE.

En efecto si por un lado, a nivel nacional, el derecho a ser escuchado está codificado en cuerpos legales de derecho positivo, amplios márgenes de discrecionalidad se confían en dominio al juez tributario; una por todas, la determinación del concreto alcance que asume un derecho expresado en fórmulas generales y, sobre todo, las consecuencias jurídicas de su violación.

2. EL PRINCIPIO DE CONTRADICCIÓN EN EL ÁMBITO EUROPEO (GENERALIDADES).

Pocos años después de la creación de la Comunidad Económica Europea, el legislador comunitario incorporó al ordenamiento jurídico en formación, el principio de contradicción en materia administrativa, abstrayéndolo de las tradiciones constitucionales comunes de los Estados miembros.

Primero, se introdujo en materia de libre competencia, al art. 19 párrafo primero del Reglamento n. 17 de 1962, a tenor del cual antes de cualquier decisión administrativa, la Autoridad procedente debía conceder a las empresas investigadas el

derecho de manifestar su punto de vista, con relación a las acusaciones del pliego de cargos. El mismo precepto resulta hoy día traspasado en el art. 27 párrafo primero del Reglamento 1/2003.

Más allá de las referencias normativas, y al margen de aquellas, el derecho a ser oído resulta afirmado por la jurisprudencia comunitaria, en ámbitos diversos, ya a partir de los años 60³⁶⁹.

Los jueces comunitarios han continuamente mantenido que si las resoluciones de la Autoridad pública lesionan de manera relevante los intereses de los destinatarios, éstos deben estar situados en la posición de presentar sus alegaciones, haciendo hincapié en los principios de buena administración y al derecho de defensa.

La Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, expone, con valor holístico, en su art. 41, rubricado “*Derecho a una buena administración*”, el principio de contradicción, reconociendo el “*derecho de cada persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que le afecte desfavorablemente*”.

Desde una perspectiva aplicativa, el Tribunal de Justicia ha afirmado que antes de la adopción de la resolución desfavorable la Autoridad tiene el deber de notificar al destinatario un proyecto de decisión, para la efectiva realización del principio de contradicción³⁷⁰.

Por eso se ha considerado ilegítimo, siendo entonces anulada, la decisión que siendo lesiva de intereses particulares, no fue notificada al destinatario, al margen de las razones sobre el fondo.³⁷¹

369 Cfr. entre otras Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (STJUE), de 29 de junio de 1994, asunto C-135/92, *Fiskano*; STJUE de 13 de febrero de 1979, asunto C-85/76, *Hoffmann - La Roche*; STJUE de 11 de julio de 1968, causa C-35/67, *Van Eick*; STJUE de 4 julio de 1963, asunto C-32/62, *Alvis*.

370 Cfr. STJUE de 11 de diciembre de 2014, asunto C-249/13, *Boudjlida*.

371 Cfr., STJUE de 21 de septiembre de 2000, asunto C-462/98 P, *Mediocurso* y de 15 de noviembre de 2011, asuntos acumulados C-106/09 P e C-107/09 P, *Government of Gibraltar*.

2.1. EL DESARROLLO DEL PRINCIPIO EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO Y ADUANERO.

En el ámbito tributario y aduanero, la jurisprudencia comunitaria no ha tenido dificultad en extender el principio de contradicción a los procedimientos recaudatorios o impositivos llevados a cabo por la Administraciones competentes.

En materia de impuestos especiales, en el asunto Cipriani³⁷² la Corte ha reafirmado que: *“el respeto del derecho d defensa en cualquier procedimiento promovido hacía una persona que puede desembocar en una decisión perjudicial para aquella, en particular en el ámbito de un procedimiento que lleve a la adopción de una resolución sancionadora, constituye, como el Tribunal ha manifestado más veces, un principio fundamental del derecho comunitario. Este principio impone que los destinatarios de las decisiones que afecten de forma relevante sus intereses sean puestos en la condición de formular utilmente sus alegaciones”*.

El derecho a ser oído ha pasado sucesivamente a formar parte del nuevo Código Aduanero de la Unión Europea, Reglamento n. 952/2013, cuyo art. 22 párrafo 6.1 establece que *“antes de tomar una decisión que tenga consecuencias desfavorables para el solicitante, las autoridades aduaneras comunican las razones sobre las que pretenden fundamentar la decisión al propio solicitante, al que se permite formular sus alegaciones dentro de un plazo determinado, que empieza a correr desde que éste reciba la comunicación o se considere que la haya recibido. Después de que se agote dicho plazo, la decisión se notifica en la forma debida al solicitante”*.

En el caso Sabou³⁷³ el Tribunal ha insistido en la centralidad del principio de contradicción, manifestando que *“el respeto de los derechos de defensa constituye principio general del derecho de la Unión que encuentra aplicación toda vez que la administración pretenda adoptar medidas lesivas para un sujeto determinado [...]. En virtud de ese principio, los destinatarios de decisiones que afectan de forma relevante sus intereses deben estar situados en la posición de manifestar útilmente su punto de*

372 STJUE de 12 de diciembre de 2002, asunto C-395/00, *Cipriani*.

373 STJUE de 22 de octubre de 2013, asunto C-276/12, *Sabou*.

vista formulando alegaciones sobre los elementos que fundamenten la decisión de la administración [...]. Esta obligación corresponde también a las administraciones de los Estados miembros toda vez que éstas adopten decisiones en el ámbito de aplicación del derecho de la Unión, incluso cuando la normativa aplicable de la Unión no prevé especialmente este trámite [...]”.

Sin embargo ha considerado que una confrontación no es necesaria cuando simplemente se realice una petición de asistencia entre Administraciones de varios Estados Miembros. En efecto, cuando una Autoridad procede a abrir un expediente, reuniendo la información procedente, no debe informar al investigado, ni invitarlo a manifestar su punto de vista³⁷⁴.

Sobre la base de estos argumentos, los jueces comunitarios han procedido a diferenciar ulteriormente entre fase de investigación, donde hay búsqueda de datos, y fase de contradicción, en que la Administración manifiesta el resultado de sus inspecciones, invitando sustancialmente al contribuyente, a formular una propuesta de rectificación.

Sólo pues, cuando de la información incautada, la Autoridad Tributaria considere procedente una infracción, estará obligada a escuchar al contribuyente, formulando un proyecto de resolución, en que consten las alegaciones que se mueven.

374 Sobre el intercambio internacional de información tributaria vid. IPPOLITO M., *La cooperación internacional de las Administraciones tributarias. Las recientes novedades sobre la transparencia fiscal y la experiencia italiana*, en *Revista Española de Relaciones Internacionales*, n. 7, 2015, p. 165; VALENTE, P., *Nuovo standard OCSE per lo scambio di informazioni*, en *Il fisco*, 2014, p. 1568; VALENTE, P. – VINCIGUERRA, L., *Scambio di informazioni. Profili applicativi nelle verifiche*, Ipsoa, 2013; UCKMAR, V., CORASANITI, G., DE' CAPITANI DI VIMERCATE, P., CORRADO OLIVA, C., *Diritto tributario internazionale*. Manuale, II ed., Cedam, 2012, p. 116; MORENO GONZÁLEZ, S., *Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información*, en *Cronica tributaria*, 2013, p. 193; LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., *Diferentes enfoques para el intercambio automático de información*, en *Revista Quincena Fiscal*, n. 16, 2013; MARTÍN LÓPEZ, J., *Competencia fiscal prejudicial, paraísos fiscales e intercambio de información tributaria*, en COLLADO YURRITA, M. A. – MORENO GONZÁLEZ, S. (Coords.), *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributari*, Atelier, Barcelona, 2012, p. 351; OWENS, J., *Moving Towards Better Transparency and Exchange of Information on Tax Matters*, en *Bulletinf ofr International Fiscal Documentation*, vol. 63, 2009, p. 557; BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. D., *Intercambio de información internacional*, en CORDÓN EZQUERRO, T., *Manual de Fiscalidad Internacional*, 3ª ed., IEF, Madrid, 2007, p. 1212; FERNÁNDEZ MARÍN, F., *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado en la Unión Europea*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2006; FEDELE, A., *Prospettive e sviluppo della disciplina dello scambio di informazioni fra Amministrazioni finanziarie*, en *Rassegna Tributaria*, 1999.

Sentado el derecho del contribuyente a manifestarse, se pone el problema de otorgarle un plazo congruo para la presentación de la defensa.

La necesidad del plazo razonable, ha sido más veces proclamada por el Juez de la Unión³⁷⁵. Especialmente en la causa *Sopropé*³⁷⁶ el Tribunal de Justicia ha afirmado que compete a los Estados miembros fijar un plazo mínimo para la realización del trámite contradictorio. El plazo no debe ser tan corto como para hacer materialmente imposible o excesivamente dificultoso el ejercicio del derecho de defensa en el ámbito del derecho de la Unión, con obsequio al principio de efectividad.³⁷⁷

En la determinación del plazo congruo, toman trascendencia la naturaleza del acto, la regulación de la materia y otros elementos a concretar caso por caso. Por ejemplo en materia aduanera, el Tribunal ha opinado que toman importancia elementos como la complejidad de las operaciones, la distancia, y aun la tipología de relaciones normalmente desarrolladas con las Administraciones competentes. Hay otrosí que tener en cuenta la dimensión de la empresa y la habitualidad del comercio con el País de procedencia de la mercancía.³⁷⁸

Por tanto afirma el Tribunal que hay que tomar con cierta elasticidad el tema del plazo razonable. Siempre en el asunto *Sopropé*, ha afirmado que en el caso de un procedimiento que se desarrolló en un plazo de seis meses, con inspecciones en la empresa, puede presumirse que se sepan, por parte de la empresa, cuales eran las razones que fundamentaran la inspección, y la tipología de alegaciones a cargo. Por eso se considera apropiado un plazo abreviado para la preparación de la defensa en la fase de contradicción, respecto al idéntico caso en que no cabe algún tipo de relación previa durante el procedimiento de investigación.

375 STJUE de 11 de diciembre de 2014, asunto C-249/13, *Boudjlida*.

376 STJUE de 18 diciembre de 2008, asunto C-349/07, *Sopropé*.

377 En tema de principios de efectividad y equivalencia, véase especialmente SSTJUE de 11 de diciembre de 2014, asunto C-249/13, *Boudjlida*; y de 5 noviembre 2014, asunto C-166/13, *Mukarubega*.

378 STJUE de 18 de diciembre de 2008, asunto C-349/07, *Sopropé*, para 44.

Además la realización completa del derecho de defensa supone que la Administración debe tomar efectivamente en cuenta las alegaciones del contribuyente,³⁷⁹

lo cual se realiza (y averigua) en la motivación de la resolución administrativa, en que deben figurar las objeciones de aquél y las razones por las que se han desestimado.³⁸⁰

Finalmente conviene analizar las consecuencias de la violación del principio de contradicción.

Recientemente el Tribunal de Justicia ha afirmado que “*según el derecho de la Unión, una violación de los derechos de defensa, en particular del derecho a ser escuchado, conlleva la anulación de la resolución administrativa que se adopte solo si, de haberse evacuado el trámite, el procedimiento hubiera llevado a una resolución distinta*”.³⁸¹

Según los jueces pues, el trámite de contradicción, no tiene naturaleza meramente formal, sino que está vinculado a la forma final de la resolución, valorándose negativamente la omisión, sólo y en la medida en que, el contribuyente hubiera aportado elementos idóneos y relevantes. No basta entonces que el particular denuncie la falta de contradicción, sino que deberá aportar pruebas de que la información que proporcionaría, conllevaría la anulación/rectificación total o parcial de la resolución ya en fase previa, con primacía pues de las razones de mérito sobre la forma. En el caso contrario, la liquidación es y permanece válida.

La jurisprudencia comunitaria permite además la posibilidad de la constitución de un trámite de contradicción sucesivo a la adopción de una resolución administrativa, con efecto de subsanación; concretamente se permite la evacuación sucesiva si, dentro de la legislación nacional, cabe la posibilidad de suspender el pago del tributo.³⁸²

379 Asunto C-349/07, *Sopropé* cit. para 50.

380 Asunto C-166/13, *Mukarubega* cit., para 48.

381 STJUE de 3 de julio de 2014, asuntos acumulados C-129/13 y C-130/13, *Kamino*, para 79.

382 Asuntos C-129/13 e C-130/13, *Kamino* cit., para. 62.

En materia aduanera el art. 22 párrafo 6 apartado 2 del Reglamento 952/2013, menciona algunos casos que pueden justificar la infracción de la obligación del derecho a ser escuchado. Entre aquellos compete hacer referencia a las amenazas para la seguridad de la Unión y sus ciudadanos, para la salud humana, animal o vegetal, para el medio ambiente o si la evacuación del trámite de contradicción puede mermar las investigaciones practicadas con objeto la lucha contra el fraude.

3. EL PROCEDIMIENTO CONTRADICTORIO PREVIO EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ITALIANO.

Dada la primacía del derecho de la Unión sobre el derecho nacional, las normas y principios elaborados a nivel de la UE tienen trascendencia para el legislador interno, la administración y los jueces.

En el ordenamiento jurídico italiano³⁸³ la Ley n. 241/1990 sobre el procedimiento administrativo común, prevé en su artículo primero, titulado: “*Principios generales de la actividad administrativa*”, dispone que la administración persigue los fines determinados por la ley en las formas y modalidades descritas en el presente texto normativo, en los otros que regulen los procedimientos singularizados, y de conformidad con los principios del ordenamiento comunitario.

En principio esto significa que los principios comunitarios, se extienden a todos los procedimientos administrativos nacionales, inclusive tributario, sin distinción entre tributos armonizados y no armonizados.

Sin embargo la jurisprudencia ha limitado la necesidad del principio de contradicción sólo a los impuestos armonizados; para los tributos nacionales este mismo derecho es viable sólo allí donde afirmado por disposiciones específicas del derecho interno.

383 Sin ánimo de exhaustividad, acerca del principio de contradicción en la doctrina italiana, véase RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009; RAGUCCI G., *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2009; MICCINESI M., *I principi comunitari nell'esperienza del giudice tributario. La cooperazione della giurisprudenza nazionale nella applicazione del diritto comunitario*, 2013, I, 863.

Moviendo de la exención operada por el art. 13 de la Ley n. 241/1990, a cuyo tenor las disposiciones relativas a la participación del interesado en el procedimiento administrativo no se extienden al ámbito tributario, los jueces han negado la existencia de una norma general que imponga el procedimiento contradictorio. La posición es criticable y ha sido criticada en doctrina, sobre el argumento convencedor de que la no extensión, se limita al principio contradictorio como configurado por la Ley 241/1990, siendo pues esto distinto (aunque similar en las finalidades) a su homólogo comunitario, ya aplicable por fuerza del reenvío generalizado del art. 1 de la citada Ley.³⁸⁴

El tema sigue siendo divisivo y pueden distinguirse dos posiciones. La primera, favorable al contribuyente, opina que el contradictorio en materia tributaria es preceptivo siempre. La tesis mueve de la jurisprudencia comunitaria, sobre todo de la doctrina del caso Sopropé, y se ampara en una parte de la jurisprudencia del Tribunal de Casación,³⁸⁵ que considera dicho principio emanación directa de preceptos constitucionales y comunitarios.

Otra posición del mismo Tribunal de Casación, restringe el derecho a ser escuchado a los sólo impuestos armonizados, siendo eso así que sólo para éstos es de aplicación el derecho de la Unión.³⁸⁶

Sea como fuere la normativa interna prevé positivamente en algunos casos la obligación de realizar el trámite previo de contradicción incluso para los impuestos no armonizados.

El art. 12 apartado 7 de la Ley n. 212/2000 sobre el Estatuto de los derechos del contribuyente, dispone que a continuación de una inspección realizada en una empresa o en el domicilio de un contribuyente, la Administración Tributaria no puede practicar la liquidación antes de que concluya el plazo mínimo de 60 días desde la notificación de la denuncia.

384 Cfr. DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Giuffrè, 2010, p. 233.

385 Cass. SS. UU., 29 de julio de 2013, n. 18184; Cass. SS.UU., 18 de septiembre de 2014, n. 19667.

386 Cass. SS.UU., de 9 de diciembre de 2015, n. 24823.

Durante este plazo, el contribuyente puede realizar sus alegaciones por escrito, aportando los documentos necesarios y cuantas pruebas estime apropiadas a su derecho, al fin de lograr la anulación total o parcial de la resolución administrativa, inclusive las sanciones.

Según la jurisprudencia mayoritaria, la disposición en palabra tiene aplicación sólo con respecto a los accesos limitativos de contribuyentes personas físicas.³⁸⁷ Otra doctrina considera procedente una extensión con efecto generalizado.³⁸⁸ En cualquier caso el mecanismo siempre encuentra aplicación, por expreso mandato de la Ley, en materia de investigación con finalidades estadísticas y las que se fundamenten sobre abuso de derecho.³⁸⁹

En caso de violación del art. 12.7 citado, el Tribunal de Casación ha mantenido sólidamente que la práctica de una liquidación administrativa antes que expirara el plazo de 60 días es nula de pleno derecho³⁹⁰, salvo casos de particular y motivada urgencia. No entra en dichos supuestos extraordinarios el inminente transcurso del plazo de caducidad del procedimiento sancionador,³⁹¹ pero sí el peligro de pérdida irreparable del crédito tributario³⁹² o la insistencia de una infracción de la ley penal.³⁹³

387 Cass. 11 de septiembre de 2013, n. 20770; Cass. de 7 de marzo de 2014, n. 5374.

388 Cass. de 5 de febrero de 2014, n. 2594, en materia de investigaciones bancarias, y Cass. SS.UU. de 18 de septiembre de 2014, n. 19667 sobre la inscripción de hipoteca.

389 El abuso del derecho está regulado por el art. 10-bis della L. n. 212/2000.

390 Cass. SS.UU., 29 de julio de 2013, n. 18184; Cass. 16 de mayo de 2014, n. 10744.

391 Cass. 26 de marzo de 2015, n. 6057; Cass. 28 de marzo de 2014, n. 7315; Cass. 12 de febrero de 2014, n. 3142.

392 Cass., 24 de junio de 2014, n. 14287; Cass. 30 de abril de 2014, n. 9424; Cass. de 13 dediciembre de 2013, n. 27911.

393 Cass., 26 de abril de 2014, n. 14287; Cass. 5 de febrero de 2014, n. 2587.

En materia aduanera, el derecho a ser escuchado y el principio del contradictorio previo se realizan con la misma forma y suscitan idénticas cuestiones a las que se han examinado anteriormente, sólo el plazo resulta más breve, pues el art. 11, c. 4-bis del Decreto Legislativo n. 374/1990, lo reduce a treinta días³⁹⁴.

4. REFLEXIONES CONCLUSIVAS.

El análisis de la jurisprudencia comunitaria realizado en los apartados anteriores evidencia como el principio de contradicción en el ámbito del procedimiento tributario haya alcanzado una importancia fundamental a efectos de posibilitar el derecho de defensa del contribuyente.

Además la aplicación concreta de este principio, puede conllevar a una deflación del contencioso, pues permite a la Administración reconsiderar su posición y la fundamentación logico-procedural de la liquidación practicada y en su caso, resolver sobre su anulación.

La evolución en palabra es una señal positiva. No obstante a mi parecer el trámite debe estar acompañado por medidas cautelares que permitan a la Administración adoptar las debidas medidas preventivas durante la demora, en particular el secuestro preventivo de bienes y la inscripción de hipoteca sobre los inmuebles.

No sería sorprendente que, aprovechando el trámite de escucha, el contribuyente disuelva su patrimonio o realice actos orientados a la ocultación fraudulenta de ingresos; esconda o contamine las fuentes de prueba o más sencillamente desplace importantes recursos propios en institutos de crédito situados fuera del territorio nacional, especialmente si se beneficia del trato impositivo más favorable y del secreto bancario.

Como toda medida cautelar, se precisa de los dos elementos del *fumus boni juris* y del *periculum in mora*. El primero no puede sino consistir en la apariencia de

394 Cfr. ARMELLA S. – UGOLINI L., *I controlli delle dogane e il contraddittorio preventivo*, L'Iva, n. 5/2015, p. 44.

buen derecho de la pretensión tributaria; cuanto al *periculum*, eso coincide con el grave perjuicio que, pendientes las actuaciones, pueda sufrir el derecho de crédito. En ambos casos, respecto a la potestad de autotutela, aparece preferible un procedimiento que implique la necesaria intervención de la jurisdicción, que ofrezca mayores garantías de imparcialidad siempre que un proceso que se desempeñe con todas las garantías sea también lo suficientemente rápido como para no poner en entredicho el principio de seguridad del crédito tributario.