

María Teresa Soler Roch
José Manuel Tejerizo López
Fernando Serrano Antón

*Los defensores
del contribuyente*



Presidente

Ernesto Garzón Valdés

Secretario

Antonio Pau

Secretario Adjunto

Ricardo García Manrique

Patronos

María José Añón

Manuel Atienza

Francisco José Bastida

Paloma Biglino

Pedro Cruz Villalón

Jesús González Pérez

Liborio L. Hierro

Antonio Manuel Morales

Celestino Pardo

Juan José Pretel

Carmen Tomás-Valiente

Fernando Vallespín

Juan Antonio Xiol

Gerente

M^a Isabel de la Iglesia

*Los defensores
del contribuyente*

María Teresa Soler Roch
José Manuel Tejerizo López
Fernando Serrano Antón

*Los defensores
del contribuyente*



FUNDACIÓN COLOQUIO JURÍDICO EUROPEO
MADRID

© 2010 FUNDACIÓN COLOQUIO JURÍDICO EUROPEO

© María Teresa Soler Roch, José Manuel Tejerizo López, Fernando Serrano Antón

I.S.B.N. : 978-84-614-2193-0

Depósito Legal: M-31117-2010

Imprime: J. SAN JOSÉ, S.A.

Manuel Tovar, 10

28034 Madrid

No está permitida la reproducción total o parcial de este libro, ni su tratamiento informático, ni la transmisión de ninguna forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico, por fotocopia, por registro u otros métodos, sin el permiso previo y por escrito de los titulares del Copyright.

ÍNDICE

LOS DEFENSORES DEL CONTRIBUYENTE EN ESPAÑA (<i>María Teresa Soler Roch</i>)	11
<i>¿Tiene sentido su tarea?</i>	11
<i>¿Debe potenciarse?</i>	18
<i>El nuevo Reglamento del CDC ¿un paso adelante?</i>	19
EL CONSEJO REGIONAL PARA LA DEFENSA DEL CONTRI- BUYENTE DE CASTILLA Y LEÓN (<i>José Manuel Tejerizo López</i>)	33
I. INTRODUCCIÓN	33
A. Ideas previas	33

B. Los Defensores del Contribuyente en los niveles inferiores de la Administración pública (CC AA y Entes locales)	38
II. ORGANIZACIÓN Y ESTRUCTURA DEL CONSEJO	41
III. FUNCIONES DEL CONSEJO	53
A. Los derechos de los contribuyentes	53
B. Funciones propias del Consejo	61
C. Otras funciones	63
IV. FUNCIONAMIENTO DEL CONSEJO	66
A. El derecho a presentar quejas y sugerencias	66
B. Procedimiento de resolución de las quejas y sugerencias	68
V. LA EXPERIENCIA DEL CONSEJO	72
VI. JUICIO CRÍTICO	74

EL RÉGIMEN JURÍDICO DEL DEFENSOR DEL CONTRI- BUYENTE DEL AYUNTA- MIENTO DE MADRID: HACIA UNA ADMINIS- TRACIÓN ORIENTADA AL SERVICIO DEL CON- TRIBUYENTE (<i>Fernando Serrano Antón</i>)	79
1. El Defensor del Contribuyente: su creación y fines	79
a) Normativa aplicable	79
b) La justificación legal de su creación.....	80
c) Fines	84
d) Ámbito subjetivo competencial	88
2. El Defensor del Contribuyente: organización y procedimiento ...	90
a) Organización	90
b) Procedimiento	94
3. El ámbito objetivo: los dere- chos y las garantías de los contribuyentes	103

4. La Comisión Especial de Sugerencias y Reclamaciones .. 111
5. El Defensor del Pueblo y el Defensor del Contribuyente ... 113
6. El Consejo para la Defensa del Contribuyente y el Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid 116
7. El Defensor del Contribuyente y el Defensor del Vecino en el Ayuntamiento de Madrid 118
8. El Defensor del Contribuyente y el Defensor del Pueblo Europeo..... 124
9. Luces y sombras del Defensor del Contribuyente 126

LOS DEFENSORES DEL CONTRIBUYENTE EN ESPAÑA

María Teresa SOLER ROCH

¿Tiene sentido su tarea?

A mi juicio, tiene sentido la tarea de este tipo de órganos por la importante transformación que en estas últimas décadas (que convencionalmente, podríamos situar en los 40 años que van de 1963 a 2003, fechas de aprobación de la anterior y de la vigente Ley General Tributaria, respectivamente) ha experimentado, tanto la Administración tributaria como la posición de los contribuyentes, en relación con la aplicación del sistema tributario y por ende, el marco jurídico que regula la relación entre ambos.

El panorama actual resultante de esta transformación, a los efectos del tema que nos ocupa, se manifiesta en dos planos: el primero, relativo al ejercicio de la función tributaria y el segundo, a los servicios que presta la Administración tributaria.

En relación con el ejercicio de la función tributaria que, como toda función, se mani-

fiesta mediante el desarrollo de procedimientos administrativos (en este caso, los procedimientos tributarios), la concepción tradicional de la relación tributaria, basada en el ejercicio de potestades por parte de la Administración y el cumplimiento de obligaciones (materiales y formales) por parte de los contribuyentes, ha evolucionado hacia una relación más equilibrada o si se prefiere, más compleja, en la que, manteniendo aquellas potestades y obligaciones –en ambos casos, bajo el imperio de la ley– el ejercicio de las primeras debe ser compatible, por imperativo legal, con el respeto a determinados derechos que asisten a los contribuyentes en el desarrollo de los procedimientos tributarios.

Respecto a los procedimientos administrativos en general, un primer hito en este sentido lo constituyó el catálogo de derechos de los administrados contenido en los artículos 35 a 37 de la Ley 30/1992 de 26 de noviembre. Estos derechos se consideraron, en principio, aplicables a los contribuyentes –a pesar de la previsión relativa a que los procedimientos tributarios se rigen por su normativa específica– habida cuenta de que dicha normativa no incluía entonces un catálogo semejante.

La inclusión se produjo, como es sabido, en la Ley 1/1998 de 26 de febrero de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (en adelan-

te, LDGC), cuyo artículo 3 incorporó un listado de derechos análogo al de la Ley 30/1992. La LDGC fue derogada por la vigente Ley General Tributaria (Ley 58/2003 de 17 de diciembre, en adelante LGT)) que en su artículo 34 incorpora los citados derechos y reconoce expresamente la función del Consejo para la Defensa del Contribuyente (en adelante CDC) como órgano encargado de la protección de los mismos.

Pues bien, precisamente en ese período de seis años entre ambas Leyes, se creó y reguló por primera vez en nuestro Derecho el CDC, por Real Decreto 2458/1996 de 2 de diciembre (desarrollado por la Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 14 de febrero de 1997). Esta es la normativa por la que se ha regido el funcionamiento de este órgano hasta el 5 de diciembre de 2009, fecha de entrada en vigor del Real Decreto 1676/2009 de 13 de noviembre que aprueba el vigente Reglamento del CDC (en adelante, Reglamento).

Como ya he dicho, el marco legal de los derechos de los contribuyentes se consolida en la vigente LGT y de modo expreso, en la norma contenida en su artículo 34.1º. En el número 2º de este mismo artículo se contiene, por primera vez con rango legal, el reconocimiento del CDC, como referiré más adelante.

En relación con los servicios que presta la Administración tributaria, la evolución del tradicional papel desempeñado por dicha Administración ha supuesto, en el ámbito estatal, una profunda transformación, sin duda inimaginable hace unos años.

Entre otros, dos son los factores que, a mi juicio, han sido determinantes de esta transformación. El primero, se debe a la profunda modificación del esquema general de aplicación del sistema tributario que, a raíz de la generalización de las autoliquidaciones, ha consolidado dicha aplicación en base al cumplimiento masivo y espontáneo de las obligaciones tributarias en el cual la iniciativa corresponde, en principio, a los contribuyentes, pasando la Administración a asumir un papel de control del cumplimiento de dichas obligaciones. El segundo, la creación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante AEAT) que ha sido un órgano decisivo en la consolidación y eficacia en el funcionamiento de dicho sistema.

Lógicamente, un esquema de esta naturaleza, que implica una buena dosis de presión fiscal indirecta sobre los contribuyentes, no podía relegar a la Administración tributaria a un papel puramente pasivo y ello supone que, a las potestades de control –que no sólo se mantienen, sino que se refuerzan a partir de la

creación de la AEAT– la Ley por un lado y la práctica administrativa fomentada por la propia Agencia por otro, han ido generando una Administración tributaria prestadora de servicios a los contribuyentes.

En este terreno, deben tenerse en cuenta: Por un lado, los servicios relacionados con determinadas obligaciones que la Ley impone a la Administración tributaria; singularmente, las referidas a la información y asistencia a los contribuyentes, que incorporó en su día la LDGC y que están actualmente reguladas en los artículos 85 a 91 de la LGT y en los artículos 62 a 78 del Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio que regula el Reglamento General de aplicación de los tributos (en adelante, RGAT). Por otro lado, los denominados servicios de apoyo, que presta la AEAT y cuya manifestación más notoria se refleja en las campañas anuales del IRPF. En ambos casos, merecen una especial mención los servicios relacionados con la utilización de las nuevas tecnologías, en los que la AEAT puede sin duda considerarse un referente de vanguardia, con base legal (antes de la Ley 11/2007 sobre la Administración electrónica) en el artículo 96 de la LGT que regula la utilización de tecnologías informáticas y telemáticas y en los artículos 82 a 86 del RGAT.

Resumiendo lo anterior en una idea, puede decirse que el marco de relaciones entre los contribuyentes y la Administración tributaria se caracteriza en la actualidad por una posición dual de aquéllos que son, por una parte, obligados tributarios que detentan determinados derechos en relación con el ejercicio de la función tributaria y por otra parte, usuarios de los servicios que presta aquella Administración. La labor del CDC en la protección de los contribuyentes afecta, como es lógico, a ambas posiciones.

Como ya he dicho, la regulación legal vigente del CDC es la norma contenida en el apartado 2º del artículo 34 de la LGT, según la cual:

“Integrado en el Ministerio de Hacienda, el Consejo para la Defensa del Contribuyente velará por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atenderá las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen”.

De lo dispuesto en esta norma, se deduce la competencia general del CDC en la doble vertiente anteriormente aludida. La primera, está expresamente mencionada al encomen-

dar al Consejo velar por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios y la segunda puede y debe, desde luego, considerarse implícita en la referencia a la aplicación del sistema tributario. Por otra parte, la norma prevé el ámbito objetivo de la competencia del CDC refiriéndose expresamente a las quejas, sugerencias y propuestas. En cuanto al ámbito subjetivo y a pesar de que la propia LGT se declara totalmente aplicable a todos los niveles de Hacienda (artículo 1), la inequívoca referencia a la integración del CDC en el Ministerio de Hacienda (en la actualidad de Economía y Hacienda), ya indica que dicho ámbito será el de la Administración tributaria del Estado (es decir, el que ha tenido desde su creación en 1996). Termina el precepto legal con una remisión al desarrollo reglamentario al que me referiré a continuación.

En el terreno del Derecho comparado, la figura del Defensor del Contribuyente no está generalizada y desde luego, no en la misma medida que lo está la figura general del *Ombudsman*. Sin embargo, como ejemplo significativo, es obligada la referencia al *Taxpayer Advocate* en Estados Unidos y lo es, porque refleja cómo este tipo de órganos se corresponde con Administraciones tributarias avanzadas y eficaces como el *Internal Revenue Service (IRS)* al que precisamente se adscribe el *Taxpayer Advocate*, aunque con la peculia-

ridad de que rinde su Informe anual ante el Congreso.

En relación con el Derecho español y habida cuenta de los distintos niveles de Hacienda y de Administraciones tributarias con las que se relacionan los contribuyentes, la institución del Defensor del Contribuyente –ya sea como órgano unipersonal o colegiado– tampoco se ha generalizado. Existen, no obstante, ejemplos significativos, tanto a nivel de Comunidades Autónomas como de Entidades locales, como tendremos ocasión de comprobar en esta sesión en la que también participan el Defensor del Contribuyente de la Comunidad Autónoma de Castilla y León y el Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid.

¿Debe potenciarse?

Creo que la respuesta adecuada a esta pregunta –que desde luego, es un tema opinable– es preferible desplazarla al final de esta intervención y en particular, al debate posterior en turno de coloquio, ya que sólo tras exponer las funciones que en la actualidad corresponden al CDC y sobre todo, a la vista de los datos en relación con su utilización por parte de los contribuyentes, estaremos en

condiciones de argumentar sobre valoraciones y propuestas en este sentido.

El nuevo Reglamento del CDC ¿un paso adelante?

Como ya he adelantado, el nuevo Reglamento fue aprobado por Real Decreto 1676/2009 de 13 de noviembre (publicado en el BOE de 4 de diciembre) y entró en vigor el 5 de diciembre de 2009. Es importante subrayar que es éste un Reglamento en desarrollo de la regulación legal del CDC contenida en el artículo 34.2º de la LGT que como hemos visto, se refiere a la funciones de este órgano “en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen”.

Expondré a continuación los aspectos esenciales del contenido del Reglamento.

El CDC se define como un órgano colegiado de la Administración del Estado, integrado en el Ministerio de Economía y Hacienda y adscrito a la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, que desarrolla funciones asesoras y actúa con independencia en el ejercicio de sus funciones (artículo 2). No es por tanto, un organismo autónomo o ente con personalidad jurídica y diferenciada, sino un órgano adscrito a la citada Secretaría de Esta-

do y por ello mismo, con dependencia orgánica e independencia funcional.

La opción por el formato de órgano colegiado es, sin duda, un rasgo peculiar, si se tiene en cuenta que en los ejemplos de Derecho comparado o en otros ámbitos de nuestro ordenamiento (incluidos los no tributarios) la figura del Defensor suele ser un órgano unipersonal. La razón de esta opción es obviamente, la configuración del CDC en su regulación originaria, que la propia LGT decidió mantener y en consecuencia el vigente Reglamento. En cuanto a la valoración que esta opción pueda merecer, sobre todo teniendo en cuenta la composición del órgano colegiado, es desde luego un aspecto opinable y como tal, supongo que será una de las cuestiones a debatir en este encuentro.

El CDC en cuanto órgano colegiado lo integran dieciseis miembros (artículo 4): Ocho vocales, personas de experiencia y prestigio en el ámbito tributario, (de los cuales uno, con al menos 10 años de experiencia profesional y elegido por acuerdo del Pleno, ostenta la Presidencia por un plazo de 4 años); en cuanto a su distribución, cuatro de estos vocales proceden del ámbito académico y los otros cuatro del ámbito profesional. Asimismo, ocho vocales en representación de la Administración del Estado con competencias

tributarias; en cuanto a su distribución, cuatro lo son en representación de la AEAT (dos representan a Departamentos –en la actualidad son vocales la Directora del Departamento de Gestión y el Director del Departamento de Inspección– y otros dos son vocales natos: el Director del Servicio de Auditoría Interna y el Director del Servicio Jurídico), tres vocales en representación respectivamente de: la Dirección General de Tributos, la Dirección General del Catastro y Tribunal Económico Administrativo Central (actualmente son vocales el DG de Tributos, el DG del Catastro y una vocal del TEAC). También es vocal y Secretario del CDC el Abogado del Estado jefe de la Abogacía del Estado en materia de hacienda y financiación territorial de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos.

El CDC en cuanto órgano colegiado actúa en Comisión Permanente (Presidente, Secretario y tres vocales) y en Pleno, contando para la preparación y funcionamiento de dichas sesiones con un servicio de apoyo. La tarea diaria y permanente del CDC y en particular, la tramitación de las quejas y sugerencias de los contribuyentes, se lleva a cabo por la Unidad Operativa cuyos responsables, así como los del servicio de apoyo están adscritos al Servicio de Auditoría Interna de la AEAT y asisten a las sesiones del órgano colegiado.

Las competencias de la Unidad Operativa son, esencialmente: la tramitación de las quejas y sugerencias, la comunicación con los órganos y servicios y la elaboración de informes y estudios (artículo 6.3º). Se estructura en una UO Central (quejas y sugerencias que afectan a los órganos centrales de la Administración) y dos UO regionales (quejas y sugerencias que afectan a los órganos de la Administración periférica).

Expondré a continuación, de forma resumida, las competencias y procedimientos que asume el CDC en relación con las quejas y sugerencias de los contribuyentes, así como en relación con las propuestas que le compete formular en el ejercicio de su función asesora.

El ámbito de las quejas que pueden presentar los contribuyentes al CDC (artículo 7.1º) abarca el funcionamiento de la Administración del Estado con competencias tributarias (AEAT, Catastro, Tribunales Económico-Administrativos y otros órganos dependientes de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos), pudiendo referirse al ejercicio efectivo de los derechos de los obligados tributarios y las deficiencias de los servicios (trato y accesibilidad, incumplimiento de las cartas de servicios).

La competencia del CDC en relación con las quejas (artículo 3.1º a, b y c) comprende: su admisión o inadmisión, la tramitación y resolución, incluyendo en este caso la propuesta de adopción de medidas. Entre las posibles medidas, el nuevo Reglamento se refiere expresamente a la propuesta de inicio del procedimiento de revocación, mención que no figuraba en la normativa anterior, aunque no sólo no estaba excluída, sino que ha venido siendo una práctica habitual del CDC. Dichas propuestas se adoptan por acuerdo del Pleno y no tienen carácter vinculante y constituyen, por así decirlo, el límite al que puede llegar el Consejo en el caso de aquellos expedientes de los que se deduzca una vulneración de los derechos del contribuyente, dado que el CDC no es una instancia revisora y como expresamente dispone el Reglamento (artículo 7.3º), las quejas y sugerencias no condicionan las restantes acciones o derechos que puedan ejercitar los interesados ya que, las contestaciones y demás actos del CDC no constituyen ni reconocen derechos subjetivos o situaciones jurídicas individualizadas, no siendo por ello susceptibles de recurso alguno. Entiendo que el papel que desempeña el CDC en relación con el procedimiento de revocación, así como los propios límites de esta vía de revisión y en general, la coexistencia de las instancias revisoras con los proce-

dimientos ante el CDC, pueden ser otro de los temas objeto de discusión en este encuentro.

Respecto a la tramitación de las quejas, la regulación es la siguiente:

En cuanto a la legitimación (artículo 8.1º), están legitimados todas las personas físicas y jurídicas y entes sin personalidad, aunque en el caso de quejas relacionadas con un procedimiento, sólo los interesados en el mismo; pueden presentarse mediante representación acreditada al efecto. La forma y lugar de presentación responde a criterios de flexibilidad y facilidad de acceso para los contribuyentes (artículo 8.3º), con expresa remisión a la Ley 30/1992 y a los medios electrónicos (Ley 11/2007); es importante destacar en este punto, sobre todo en el caso de la AEAT y el Catastro, la función de las unidades receptoras, entendiendo por tal cualquiera las habilitadas como tal en todas las oficinas de estos órganos y que son, en la práctica, las encargadas de recibir las quejas de los contribuyentes y remitirlas a la Unidad Operativa correspondiente para su tramitación.

Las causas de inadmisión de las quejas (artículo 9) son las siguientes: las que se presenten como un recurso o reclamación; las peticiones de información general o especial (por ejemplo: sobre el estado de la devolución

antes de finalizar el plazo del procedimiento); la falta de legitimación; la omisión de datos esenciales no subsanados o la reiteración de quejas anteriores con identidad sustancial.

Se regulan asimismo los supuestos de abstención (artículo 10.7º y 8º), distinguiendo entre una abstención facultativa (posibilidad de abstenerse en caso de tramitación simultánea de un procedimiento de revisión sobre la misma materia objeto de la queja) y una abstención obligatoria, en el caso de actuaciones penales en relación con los actos y procedimientos objeto de la queja. En relación con la primera, debe advertirse que en la práctica del CDC no suele hacerse uso de esta posibilidad, ya que es relativamente frecuente –sobre todo en los expedientes de disconformidad– que, precisamente, por la citada naturaleza no revisora de los procedimientos ante el CDC y por lo tanto, su compatibilidad con los procedimientos de revisión, los contribuyentes utilicen ambas vías; cuestión distinta es que, ante un supuesto concreto y a la vista de una inminente resolución del conflicto o por tratarse de cuestiones (por ejemplo) de contenido probatorio, respecto de las cuales el CDC carece de competencia, se formulen indicaciones a este respecto en la contestación al contribuyente, todo ello sin perjuicio de la valoración, informe y en su caso, propuesta al órgano respon-

sable que el CDC pueda formular en el ámbito de su competencia.

El *iter* de la tramitación es el siguiente (artículo 10.1º, 2º, 3º y 4º): admisión por la Unidad Operativa y remisión al servicio responsable para su contestación (plazo máximo 1 mes); recibida la contestación, pueden producirse dos situaciones distintas: la conformidad del contribuyente con la contestación recibida (se entiende como tal si no presenta disconformidad en el plazo de un mes) o la disconformidad del contribuyente (o de la Unidad Operativa en casos de disconformidad interna), en cuyo caso se remite el expediente a los órganos del CDC para la formulación de la correspondiente contestación a los interesados, de la que se dará traslado al servicio afectado por la queja (aquí debe considerarse incluida la formulación de propuestas como la ya citada relativa al posible inicio de un procedimiento de revocación).

En cuanto a su terminación, el procedimiento concluye (artículo 15): con la conformidad del contribuyente (en los expedientes de conformidad) o con la contestación de los órganos del CDC (en los expedientes de disconformidad); por el acuerdo de inadmisión o archivo y por desistimiento del interesado.

El plazo de duración del procedimiento es de 6 meses.

El ámbito de las sugerencias que pueden presentar los contribuyentes (artículo 7.2º) abarca las relativas a: la mejora de la calidad o accesibilidad de los servicios; el incremento en el rendimiento o el ahorro del gasto público; la simplificación o supresión de trámites innecesarios; las propuestas de modificaciones normativas y otras de carácter general que contribuyan a una mejora de las relaciones con la Administración tributaria.

Las competencias del CDC en relación con las sugerencias (artículo 3.1º d) abarcan su recepción, recabar y contrastar información y su estudio y tramitación.

El iter de la tramitación de las sugerencias (artículo 12) es el siguiente: recepción y remisión por la Unidad Operativa para su contestación (al servicio responsable o a los órganos con competencia normativa, en el caso de propuestas normativas) y en su caso, estudio y propuesta por los órganos del CDC.

Finalmente, en cuanto a las propuestas e informes, competen al CDC (artículo 3.1º e y h), las propuestas e informes en relación con la función genérica de defensa del contribuyente, así como propuestas normativas para la

mejor defensa de los derechos de los obligados tributarios.

Respecto a su tramitación (artículo 13), corresponden en su iniciativa a la Comisión Permanente o al Pleno, su estudio y aprobación por el Pleno (necesariamente en el caso de las propuestas normativas) y son elevadas al Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos y, en su caso, al órgano que pueda resultar afectado por el contenido de la propuesta o informe.

Tras esta sucinta exposición del contenido del Reglamento, quiero finalizar esta intervención con algunos datos correspondientes a la última Memoria publicada del CDC (2008), cuya exposición considero de utilidad, precisamente en relación con el tema que será objeto de debate y que afecta al sentido y utilidad de este tipo de órganos, en la medida en que su utilización por parte de los contribuyentes pueda ser un dato significativo a este respecto.

El número total de quejas fue de 11.287 (95'46%) con la siguiente distribución: AEAT 8.904 (78'89%); Catastro 876 (7'76%); Normas tributarias 253 (2'24%); Tribunales Económico-Administrativos 74 (0'66%); restantes órganos 11(0'10%); otras áreas 1.169 (10'36%).

El número total de sugerencias fue de 537 (4'54%) con la siguiente distribución: AEAT 306 (56'98%); Catastro 17 (3'17%); normas tributarias 44 (8'19%); Tribunales Económico-Administrativos 2 (0'37%); otras áreas 168 (31'28%).

Un dato interesante es el relativo a la evolución de las quejas y sugerencias (2007/2008). En términos globales (11.615/11.824), se aprecia un ligero aumento (+1'80%) que responde a la evolución en todos los años de funcionamiento del CDC y que dados los porcentajes puede considerarse un crecimiento, por así decirlo, vegetativo. La distribución, sin embargo, es desigual destacando un ligero descenso en relación con la AEAT y un incremento significativo respecto del Catastro. Así: AEAT 9.334/9.210 (-1'33%); Catastro 643/893 (+38'88%); Tribunales Económico-Administrativos 63/76 (+20'63%); normas tributarias 415/297 (-28'43%); restantes órganos 14/11 (-21'43%) y otras áreas 1.146/1.337 (+16'67%).

En cuanto a la procedencia funcional de las quejas/sugerencias, los datos significativos son los siguientes:

Información y atención: 5.373 (47'60%) / 220 (40'97%)

Tiempo de tramitación y ejecución de resoluciones: 1.509 (13'37%) / 34 (6'33%)

Procedimientos AEAT: Gestión 1.491(13'21%) / 43 (8'01%) Recaudación 500 (4'43%) / 12 (2'23%) Inspección 41 (0'36%)

Procedimientos Catastro: 232 (2'06%) / 7 (1'30%)

En relación con la presentación de las quejas y sugerencias, destaca el incremento significativo de las presentadas por Internet, que en 2008 supusieron ya el 40'61 % del total (el 59'39% fueron presentadas en las unidades receptoras).

Finalmente, quiero referirme a un dato que considero especialmente significativo y que, aunque referido al 2008 responde a una constante relativamente estable en la evolución de los expedientes tramitados por el CDC. Es un dato que afecta a las quejas totales contestadas (11.151) y en concreto a la relación entre los expedientes de conformidad 10.808 (96'92%) y los de disconformidad 343 (3'08%). Sin duda es éste otro de los temas que merece ser objeto de reflexión en el posterior debate.

Volviendo ahora a una cuestión que propuse posponer al posterior debate, relativa a si debe potenciarse la tarea del CDC creo que, a la vista de lo expuesto anteriormente, es ésta una cuestión que puede plantearse en dos sentidos: el primero, en relación con las funciones y sobre todo, con el alcance de las competencias del CDC y el segundo, en relación con el conocimiento y utilización de este órgano por parte de los contribuyentes y de los profesionales encargados de su asesoramiento y defensa.

EL CONSEJO REGIONAL PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE DE CASTILLA Y LEÓN

José Manuel TEJERIZO LÓPEZ

I. Introducción

A. Ideas previas

La Institución cuyo examen nos convoca hoy ha sido objeto de mi atención en diversas Jornadas y Seminarios, unos dedicados en exclusiva a su estudio y otros de contenido más amplio. Lo que he oído en tales Jornadas y Seminarios, y mi propia experiencia, desde hace un lustro, al frente de un Consejo para la Defensa del Contribuyente (aunque sea modesto), me ha reafirmado en las ideas que he ido exponiendo y afinando cada vez más. Dicho queda lo anterior para justificar la escasa novedad de lo que voy a exponer, y la cierta reiteración respecto de trabajos ya publicados que un lector no excesivamente avisado puede observar en líneas que siguen.

Los antecedentes de los órganos encargados de la defensa de los derechos de los contribuyentes deben buscarse en España en

la institución del Defensor del Pueblo (artículo 54 de la Constitución), y los de este en la figura del *ombudsman* (expresión sueca que significa comisionado o representante), que fue establecida en Suecia en 1809, y que fue introducida en casi todas las Constituciones aprobadas después de la Segunda Guerra Mundial. Por citar solo un ejemplo, precisamente del país que introdujo esta figura jurídica, el artículo 6 del Capítulo XII de la Constitución de Suecia, que lleva por rúbrica “Poder de control”, establece:

“El Parlamento elegirá uno o varios Ombudsman para que, con arreglo a las instrucciones que el propio Parlamento acuerde, ejerzan supervisión sobre la aplicación en la Administración pública de las leyes y demás disposiciones. El Ombudsman podrá entablar acción judicial en los supuestos en las que las instrucciones especifiquen. El Ombudsman podrá asistir a las deliberaciones de tribunales o de autoridades administrativas y tendrá acceso a las actas y documentos de dichas autoridades. Los tribunales y las autoridades administrativas, así como los funcionarios del Estado o de los municipios, deberán ayudar al Ombudsman dándole los datos e informes que necesite, y la misma obligación incumbe a las demás personas que estén bajo la supervisión del Ombudsman. Los acusadores públicos deberán prestar asistencia al Ombudsman si este la solicita. El Reglamento de la Cámara

establecerá normas suplementarias sobre el Ombudsman.”

Este tipo de figuras u órganos de control, unas con más competencias que otras, debe enmarcarse dentro de lo que ha sido denominado Magistratura de Opinión en contraposición a la Magistratura *stricto sensu*, encarnada por los jueces y tribunales.

La institución del Defensor del Pueblo (por mencionar la más importante) ha tenido un éxito extraordinario en España, donde han aparecido múltiples secuelas. No hay organización pública o privada que se considere completa sino cuenta con un órgano de las características similares, al menos teóricamente, al *Ombudsman*. A los defensores del pueblo que, con diversas denominaciones, han sido creados en las diferentes Comunidades Autónomas (*Procurador del Común* en Castilla y León, *Justicia* en Aragón, *Artateko* en el País Vasco, *Sindic de Greuges* en Cataluña, etc.), se han añadido figuras similares con un ámbito de competencias sectorial (defensores del menor, del soldado, del estudiante, del universitario, de usuario, del asegurado, del cliente bancario, etc.), tanto en el sector público como en el privado.

A esta tendencia no podía sustraerse un ordenamiento tan relevante como el tributario, y así la corriente de opinión favorable a la creación de órganos de esta índole se plasmó, a finales de los años 90 del pasado siglo, primero con la aparición del Defensor del Contribuyente (que, como es sabido, en realidad no se llama así), después con la aprobación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes, y finalmente (por ahora) con su reconocimiento explícito en el artículo 34.3 de la LGT de 2003, que dice:

“Integrado en el Ministerio de Hacienda, el Consejo para la Defensa del Contribuyente velará por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atenderá las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen”

Recientemente, y por medio del Real Decreto 1676/2009 de 13 de noviembre, del que tendremos oportunidad de hablar algo, se ha aprobado su Reglamento vigente.

El fenómeno de la existencia de órganos encargados de la defensa de los derechos de los contribuyentes no es exclusivo de nuestro

ordenamiento. Según ha destacado la doctrina, también se pueden encontrar figuras similares en el Derecho comparado, como en Italia o los Estados Unidos.

En Italia existe, desde la Ley 212/2000, de 7 de agosto, el Garante del Contribuyente que, a pesar de su nombre, es en realidad un órgano colegiado de tres miembros nombrados, por un plazo de tres años, por el Presidente de cada una de las Comisiones Regionales Tributarias (con la peculiaridad de que algunos de sus componentes necesariamente deben ser personas jubiladas).

Así pues, en realidad, existe un Garante del Contribuyente por cada región italiana, así como otros diferentes en las Provincias autónomas de Trento y Bolzano.

Sus funciones alcanzan la resolución de las quejas de los contribuyentes, y la vigilancia para la mejor organización de los servicios tributarios, incluso en aspectos aparentemente menores como la accesibilidad de las oficinas públicas.

En USA existe un Servicio de Defensa del Contribuyente (*Taxpayer Advocate Service*) dirigido por el Abogado del Contribuyente (*Nacional Taxpayer Advocate*). En cada Esta-

do existe, al menos un Delegado del Abogado del Contribuyente (*Local Advocate Taxpayer*).

Su función esencial consiste en intervenir bien en las situaciones en las que el IRS (*Internal Revenue Service*) no ha querido entrar o no ha sabido resolver por los procedimientos ordinarios, bien en aquellos en los que los ciudadanos consideran que se han vulnerado sus derechos fundamentales. También tiene como funciones el estudio, análisis y presentación de propuestas de reformas normativas o de pautas de actuación en la aplicación del sistema tributario que contribuyan a mejorar su eficiencia.

B. Los defensores del contribuyente en los niveles inferiores de la Administración Pública (CC AA y Entidades Locales)

Como era previsible, la figura del Consejo de Defensa del Contribuyente estatal se ha extendido a otras Administraciones. Incluso podría decirse que la nueva LGT parece que quiere imponerlo, si tenemos en cuenta que aspira a regular los aspectos esenciales del régimen de los tributos autonómicos y locales. Hay que decir, no obstante, que en esta materia tal vocación de aplicación generalizada se ve entorpecida por la mención expresa de la Secretaria de Estado de Hacienda como órgano del que depende el Consejo, puesto

que es evidente que este órgano que solo existe en la Administración General de Estado. Esto tiene como consecuencia, por ejemplo, que las normas reglamentarias que rigen el Consejo estatal no se apliquen directamente a las CC AA, sin perjuicio de su valor propedéutico.

Sea como fuere, lo cierto es que la figura ha empezado a aparecer en las Administraciones autonómica y local. Así, por citar algunos ejemplos, existen órganos de defensa de los contribuyentes en la Comunidad y en el Ayuntamiento de Madrid, en Castilla y León y en Cataluña, unipersonal en los dos primeros casos, y colegiado en los últimos (aunque, que yo sepa, en Cataluña aun no funciona).

Caso aparte es el Consejo Tributario (*Consell Tributari*) del Ayuntamiento de Barcelona, que es el primer ejemplo de este tipo de instituciones, pues fue constituido en diciembre de 1988; esto es, mucho antes que el Consejo estatal. Es un caso aparte porque no nació como un órgano que tuviera por objeto atender las quejas de los contribuyentes frente a la Hacienda Local, sino como un órgano asesor del Ayuntamiento de Barcelona en la resolución de los recursos interpuestos contra los actos y resoluciones de la Corporación municipal en materia tributaria. La causa inmediata de su creación fue la desaparición,

en el ámbito tributario, de las reclamaciones-económico administrativas, llevada a cabo por la Ley 7/1985, de 2 de abril de bases de régimen local.

Por lo que nos interesa, podemos señalar que, en Castilla y León, el Consejo Regional para la Defensa del Contribuyente se creó por el Decreto 98/2004, de 2 de septiembre. Para completar su configuración podemos señalar, como hitos en su corta existencia, que el primer Consejo se nombró en el mes de diciembre de 2004; que el segundo se constituyó en enero de 2009; que el procedimiento para la tramitación de las quejas y sugerencias de los contribuyentes se llevó a cabo por medio de la Orden Hac/392/2005, de 18 de marzo (en la que se tuvieron en cuenta buena parte de las sugerencias hechas por el Consejo mismo); y que en abril de ese mismo año el Consejo se dotó de normas de funcionamiento interno.

Ahora bien, lo cierto es que hemos iniciado nuestra exposición por el tejado (si se nos permite la expresión), porque previamente deberíamos habernos planteado unas preguntas iniciales. ¿Necesita ser defendido el contribuyente? En el caso de serlo ¿qué tipo de organización y cuáles son los medios más adecuados para defenderlo?

De momento podemos dar por supuesto que existe la necesidad de tal defensa, sin perjuicio de que luego volvamos sobre ello, y dedicaremos primero nuestra atención a las otras cuestiones que acabamos de mencionar.

II. Organización y estructura del consejo

Varias son las cuestiones que se pueden suscitar, desde un punto de vista teórico, a la hora de diseñar un Ente público de defensa de los derechos del contribuyente:

- 1) Si tal Ente debe ser unipersonal o colegiado.
- 2) En el caso de ser unipersonal, si su responsable debe ser o no una persona ajena a la organización de la Hacienda afectada.
- 3) En el caso de ser colegiado cuál debería ser su composición.
- 4) Si, también en el caso de de ser colegiado, debe existir uno o varios órganos de funcionamiento (por ejemplo, una Comisión ejecutiva).
- 5) También si es colegiado, si deben formar parte de él los órganos que, al menos teóricamente, son los controlados.

La primera cuestión, pues, es determinar si el Ente que nos ocupa debe ser *unipersonal* o *colegiado*. La verdad es que ambos sistemas tienen ventajas e inconvenientes. No cabe la menor duda que un órgano unipersonal presenta como ventajas la sencillez de su funcionamiento y la rapidez de actuación; pero, por el contrario, la exigencia de un órgano colegiado garantiza una mejor distribución de responsabilidades.

Lo que parece claro es que si se prefiere la existencia de un órgano unipersonal la designación debería recaer sobre alguien ajeno a la organización de la Hacienda a la que, al menos de forma teórica, debe controlar, lo que no sucede, por ejemplo, en la Comunidad de Madrid.

La existencia de un órgano colegiado plantea, sobre todo, el problema de su composición. Posiblemente la mejor solución sería la de designar a personas que no tuvieran relación con la Administración controlada, pero no son desdeñables los argumentos que pueden esgrimirse a favor de la presencia en el órgano de control de algunos miembros de la Hacienda pública implicada, pues de este modo se cumplen dos finalidades:

a) El procedimiento de resolución de las quejas puede simplificarse porque, al poderse

oír su voz en el órgano de control, ya no es necesario establecer expresamente un trámite de audiencia o alegaciones de la Hacienda afectada.

b) De este modo conoce de primera mano los motivos de la insatisfacción de los ciudadanos con ocasión de la aplicación de los tributos, con lo que puede ponérseles remedio con rapidez.

En la práctica, este tipo de órganos suele ser mixto (y enseguida me referiré al ejemplo del Consejo Regional de Castilla y León), en el sentido de que está formado por personas vinculadas y por personas ajenas a la Administración Tributaria controlada, aunque ambas categorías deben tomarse en un sentido muy amplio (al menos en los casos que conozco), por lo que no resulta necesario que, por ejemplo, los representantes del Ente público afectado sean funcionarios en sentido estricto.

Aceptando que este es el modelo que debe prevalecer, a mi modo de ver deberían tenerse en cuenta algunas precisiones:

a) El Consejo debería estar configurado en modo tal que los miembros ajenos a la Administración tributaria ostentaran su mayoría.

b) El Presidente del Consejo debería ser elegido necesariamente entre sus miembros no funcionarios, lo que está establecido expresamente en el caso del Estado, pero no en otros ejemplos que conocemos, como en Castilla y León, aunque en la práctica, y por lo que ha sucedido hasta ahora, se ha respetado el pacto tácito de elegir para tal cargo a uno de aquellos (miembros no funcionarios).

c) El Secretario del Consejo debería ser elegido por sus miembros, aunque por razones operativas puede aceptarse que sea uno de los representantes de la Administración regional. En el caso de Castilla y León, el Secretario no es más que un funcionario de apoyo que no forma parte del Consejo en sentido estricto (tiene voz, pero no voto).

d) Debería establecerse de forma explícita la condición de inamovibles de los miembros del Consejo, característica que debe predicarse al menos de los que no tengan la condición de funcionarios de la Administración tributaria.

El mayor problema se plantea a la hora de designar a los representantes de la Hacienda que se pretende controlar. En el Estado (y en Castilla y León) se encuentran presentes algunos de los máximos responsables de la Administración tributaria (Director General de Tributos, Director General de Inspección,

etc.). Tengo que decir que, en general, en los casos que conozco no se han producido problemas de especial relevancia por esta presencia (si bien es cierto que con algunos matices que un examen más detallado de la cuestión obligarían a destacar), aunque no es posible saber si ello se ha debido al talante personal de los funcionarios implicados, o a la escasa importancia de los asuntos planteados.

Ahora bien, ciertos supuestos en los que he tenido experiencia y sobre todo, el hecho de que no haya sido posible ver cómo funcionaría el sistema en momentos de crisis, nos inclina a pensar que el modelo no es totalmente satisfactorio. A todo ello hay que añadir que, como veremos un poco más adelante, el procedimiento está establecido de manera tal que el Consejo interviene solo después de que lo hagan algunos de los representantes de la Administración tributaria que también están presentes en él. Dicho de otra manera, algunos de los miembros del Consejo son juez y parte en los asuntos debatidos.

El problema se resolvería nombrando a personas que no tuvieran responsabilidades directas en la aplicación de los tributos, pero, al menos en Administraciones de reducido tamaño como son las autonómicas o locales, ello obligaría a seleccionarlas fuera de su ámbito estricto, con lo que acabaríamos lle-

gando al modelo de un Consejo formado todo él por personas ajenas a la Hacienda controlada, que personalmente es el que más me convence.

Siguiendo con este hilo de reflexiones, me referiré brevemente al caso del Consejo que presido.

El Consejo Regional para la Defensa del Contribuyente de Castilla y León tiene una composición similar a la del Consejo estatal, aunque es más reducido puesto que está formado por 10 vocales, nombrados por el titular de la Consejería de Hacienda, por un periodo de cuatro años, entre personas de reconocido prestigio en el ámbito tributario y con experiencia profesional, con la siguiente distribución:

a) Cinco vocales deben estar vinculados a los sectores profesionales y universitarios relacionados con el ámbito tributario

b) Otros cinco actúan como representantes de la Administración de la Comunidad.

Ahora bien, confirmando lo que he dicho hasta aquí, hay que señalar que, al menos hasta ahora, el nombramiento de los vocales de una y otra categoría no se ha llevado a cabo aplicando de forma rígida el mandato norma-

tivo. Por ejemplo, entre los representantes de los sectores profesionales y universitarios han sido nombrados Registradores de la Propiedad, profesionales que a su condición de fedatarios públicos añaden la de liquidadores de algunos impuestos gestionados por la Comunidad Autónoma. Y entre los representantes de la Administración tributaria han sido nombrados funcionarios de la Hacienda estatal.

En todo caso, esta composición pone de relieve que se ha querido hacer recaer la función de garantía de los derechos de los contribuyentes en un órgano colegiado en que tengan cabida todos los sectores relacionados con el ámbito tributario, con el fin expreso de garantizar un mayor acercamiento de la Administración a los ciudadanos. Al menos de forma teórica, se ha pretendido con ello propiciar que el conocimiento del mundo de la aplicación de los tributos que se supone a los miembros del Consejo, les permita detectar sus defectos, pudiendo contribuir a alertar sobre su existencia y sobre el modo de corregirlos.

Además, existe un Secretario del Consejo que es un funcionario público de la Comunidad Autónoma designado por el titular de la Consejería de Hacienda. Como acabamos de apuntar, el Secretario no forma parte del

Consejo en sentido estricto puesto que, aun cuando tendrá voz en sus reuniones, no tiene reconocido voto.

El examen de la regulación de la composición del Consejo debe ser completado con algunas observaciones:

a) No existe un órgano restringido de decisión o de examen de algunas cuestiones, como pudiera ser una Comisión Ejecutiva, puesto que el número de Consejeros ha hecho innecesaria su creación. Ahora bien, esto no impide que, de acuerdo con sus normas de funcionamiento interno, el Consejo se haya dotado de ciertas reglas que, con el fin de lograr una mayor agilidad en su funcionamiento, permiten que ciertas decisiones se tomen por un grupo reducido de personas. Así, por citar solo un ejemplo, la inadmisión a trámite de las quejas que no reúnan los requisitos mínimos (como, por ejemplo, la ausencia de identificación del interesado) puede decidirse solo por el Presidente con la asistencia del Secretario.

b) Los vocales miembros del Consejo tendrán las mismas obligaciones y responsabilidades de sigilo y secreto que la legislación vigente establece respecto de los funcionarios públicos.

c) El cargo de vocal del Consejo tendrá carácter no retribuido, sin perjuicio del derecho a percibir las indemnizaciones a que hubiere lugar, en su caso, aplicándose al respecto la normativa sobre indemnizaciones por razón del servicio del personal autónomo de la Administración de la Comunidad de Castilla y León.

d) El Consejo se compone exclusivamente de su pleno, con la asistencia del Secretario. Dicho de otro modo, no existe hasta el momento previsión alguna de creación de órganos de apoyo, aunque lo cierto que, como veremos más adelante, sirven de tal, al menos en parte, los órganos de la Comunidad que tienen encomendadas las funciones de asistencia e información a los contribuyentes. Por tanto, lo correcto sería decir que no tiene órganos *exclusivos* de apoyo.

El Presidente del Consejo Regional para la Defensa del Contribuyente es designado por el titular de la Consejería de Hacienda, a propuesta del Consejo, elegido entre sus miembros y, por un plazo de cuatro años.

De acuerdo con las normas de creación del Consejo, así como de las propias que ha aprobado, su régimen puede resumirse del modo siguiente:

a) Ostenta la representación del Consejo y es el órgano de relación con la Consejería de Hacienda y los demás organismos públicos y privados.

b) Convoca y preside las reuniones del Consejo y tiene voto de calidad.

c) Actúa con independencia respecto de cualquier otro órgano administrativo y con total autonomía en cuanto a los criterios y directrices a aplicar en el ejercicio de sus funciones. Tengo que decir, quizá a título de anécdota, que yo he hecho uso explícito de estas funciones.

d) Remite al Director General de Tributos y Política Financiera y, en su caso, a otros órganos de la Consejería de Hacienda, los informes y propuestas que se elaboren en el ejercicio de las funciones del órgano que preside.

La última cuestión a que quiero referirme en este apartado es la incardinación del ente de defensa de los contribuyentes en la organización de la Administración tributaria a controlar ¿Nos encontramos o no ante un supuesto de la denominada Administración independiente?

Por lo que me atañe, la posición del Consejo dentro de la Administración de la Comunidad Autónoma no sabría dar una respuesta categórica, porque su situación dentro del organigrama de la Administración de la CA, al menos normativamente, no está todo lo clara que sería de desear. En principio, está incardinado en la Dirección General de Tributos, pero es evidente que funcionalmente no depende de este órgano; en *primer lugar* porque sus normas reguladoras dejan meridianamente claro que el Consejo es un órgano dotado de autonomía e independencia; y, en *segundo término*, por la sencilla razón de que, de otro modo, no podría explicarse cómo es posible que uno de los representantes de la Administración en el Consejo sea precisamente el Director General de Tributos, dependiente entonces, aunque solo sea a efectos operativos, de su Presidente.

Otro aspecto en el que se pone de relieve la posición ambigua del Consejo atañe a su dotación presupuestaria, que pura y simplemente no existe. Como en tantas otras ocasiones, la existencia del Consejo que presido no debía comportar, como dice expresamente el Decreto que lo creó, ningún aumento del gasto público y a fe que lo ha conseguido porque, en efecto, no tenemos un presupuesto, ni autónomo ni vinculado al órgano del que, al menos teóricamente dependemos (al-

guna anécdota podría contar provocada por esta situación). Como ya he señalado, el único gasto está constituido por las dietas y gastos de desplazamiento de los miembros del Consejo, que son las mismas que las establecidas para los funcionarios públicos, lo que significa, se puede suponer, que su cobro no nos ha convertido en ricos. Esta circunstancia no ha dejado de plantear problemas, algunos absurdos e innecesarios, porque, valga la expresión, hemos debido *mendigar* incluso el pago de la Memoria anual que reglamentariamente estamos obligados a redactar.

En mi opinión, esta situación no es satisfactoria ni aceptable. La naturaleza del Consejo y su posición quedarían mucho más claras si se le alejara lo más posible de la organización de la Administración tributaria afectada. Lo mejor es que dependiera de los órganos legislativos, como sucede con el Defensor del Pueblo y con sus homónimos de las Comunidades Autónomas, pero en el supuesto de incardinarle en el ejecutivo regional lo más correcto sería hacerle depender, desde el punto de vista organizativo, del Consejero de Hacienda, máximo responsable de la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma y no, como en nuestro caso, de un órgano, con es la Dirección General de Tributos, que es precisamente el que debemos controlar.

Y desde luego, por pequeño que fuera, debería tener un presupuesto propio, entre otras cosas porque así, además de potenciar su independencia, se haría visible algo que ahora no es más que la manifestación de un cierto grado de fariseísmo administrativo, porque algún coste tiene el Consejo, aunque solo sea el del tiempo, tampoco excesivo todo hay que decirlo, que le dedican sus miembros

III. Funciones del Consejo

A. Los derechos de los contribuyentes

Sobre todo, la LGT encomienda al Consejo de Defensa del Contribuyente la tarea de hacer efectivos los derechos enunciados en ella, aunque bien es cierto que la propia LGT concede al órgano que tiene que llevar a cabo tan importante tarea unos instrumentos que podemos calificar de modestos, porque solo prevé que atienda las quejas y la formulación de propuestas y sugerencias de los contribuyentes. Esta circunstancia, junto a la machacona insistencia de que no son órganos decisorios, ni de que las quejas equivalen a los recursos, y al hecho incontrovertible de que ya existen otras instituciones que pueden enfrentarse con mayor energía a la vulneración de estos derechos, como pueden ser los distintos Defensores del Pueblo, cualquiera que sea la denominación que tengan, las Inspecciones

de los Servicios, la Intervención, los Tribunales de Cuentas, y, sobre todo, los TEA y los Tribunales de Justicia, hacen que el papel del Consejo esté un poco desdibujado.

Así pues, al menos teóricamente el Consejo está configurado para asistir a los contribuyentes en el ejercicio de sus derechos, cuando éstos entiendan que han sido ignorados o conculcados. Como es sabido, estos derechos se encuentran enumerados en el artículo 34 LGT.

No es momento de examinar con detalle los problemas que plantea una enumeración de derechos tan extensa y tan heterogénea como la que hace este precepto (en buena parte reiterativo e inútil). No obstante, sí puede resultar de interés decir algo sobre ello, siempre desde la perspectiva que nos ocupa.

En primer lugar, debemos revelar es que la propia LGT considera sujetos obligados a muchas más personas que los contribuyentes, lo que ha sido criticado por la doctrina (en los últimos tiempos por Calvo Ortega). Pues bien, lo que nos interesa decir ahora es que estos derechos también deben ser extendidos a todos los sujetos que se relacionan con la Hacienda Pública (retenedores y retenidos, repercutidos, sucesores, depositarios de bienes embargados, etc.) y que, por esta razón,

todas estas personas se encuentran amparados por el Consejo. Esto se olvida con frecuencia, no solo por los órganos de la Hacienda Pública, sino incluso por los Tribunales de Justicia, por lo que conviene recordarlo siempre que sea posible.

En segundo término, hay que tener en cuenta que, por muy extenso que sea el elenco de derechos reproducido, no se agota con ello, ni mucho menos, el número de los que detentan los obligados tributarios. Por eso, debemos acudir al ordenamiento en general, comenzando por la Constitución, para descubrir la existencia de otros derechos que debe respetar la Hacienda Pública. Derechos como el respeto al honor, a la intimidad, a recurrir las decisiones de la Administración tributaria, etc., no están en la lista de la LGT y nadie puede dudar de su existencia. También la defensa de estos derechos debe estar incluida entre las funciones del Consejo.

En tercer lugar debemos destacar que, a pesar de la importancia que tiene esta relación de derechos, lo cierto es que carece de eficacia jurídica inmediata, hasta el punto de que algunos, entre los que me encuentro, la niega el carácter de verdadera norma jurídica, porque, salvo para casos muy concretos (por ejemplo, para los derechos económicos que mencionaré enseguida), la LGT no incorpora

ni los cauces procedimentales de que disponen los interesados para exigir su cumplimiento, ni las consecuencias que pueden derivarse de su incumplimiento por parte de la Administración Tributaria.

En fin, por lo que se refiere en concreto a los derechos en cuestión, hay que decir que la lista resulta ser, como acabo de señalar, muy heterogénea y deslavazada, por lo que puede resultar útil una sistematización. Calvo Ortega ha propuesto una clasificación que podemos utilizar, con algún retoque. Es la siguiente:

1) *Derechos personales*

- Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria.
- Derecho a utilizar las lenguas oficiales en el territorio de su Comunidad Autónoma, de acuerdo con lo previsto en el ordenamiento jurídico.
- Derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos

cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes.

- Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran la intervención de los interesados se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

2) *Derechos económicos*

- Derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y las devoluciones de ingresos indebidos que procedan, con abono del interés de demora, sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto.
- Derecho a ser reembolsado del coste de los avales y otras garantías aportados para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda, si dicho acto o deuda es declarado total o parcialmente improcedente por sentencia o resolución administrativa firme, con abono del interés legal sin necesidad de efectuar re-

querimiento al efecto, así como a la reducción proporcional de la garantía aportada en los supuestos de estimación parcial del recurso o de la reclamación interpuesta.

- Derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que resulten aplicables.

3) *Derechos de información y asistencia*

- Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- Derecho a ser informado de los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.
- Derecho 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 y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en la propia LGT.

4) *Derechos procedimentales*

- Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.
- Derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos tributarios en los que tenga la condición de interesado.
- Derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas, así como derecho a obtener copia sellada de los documentos presentados ante la Administración, siempre que la aporten junto a los originales para su cotejo, y derecho a la devolución de los originales de dichos documentos, en el caso de que no deban obrar en el expediente.
- Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que se indique el momento y el procedimiento en el que se presentó.
- Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos

en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.

- Derecho a ser oído en el trámite de audiencia.
- Derecho a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria.
- Derecho a que sus manifestaciones con relevancia tributaria se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios.
- Derecho a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estime conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando.
- Derecho a obtener copia, a su costa, de los documentos que integren el expediente administrativo en el trámite de puesta de manifiesto del mismo. Este derecho podrá ejercitarse en cualquier momento en el procedimiento de apremio.

Es, en particular, la conculcación de estos últimos derechos (los que se producen en los

procedimientos de aplicación de los tributos) lo que puede ser evitado o paliado por la intervención del Consejo de Defensa del Contribuyente. A ello dedicaremos los apartados que siguen.

B. Funciones propias del Consejo

Todos los Consejos de defensa del contribuyente tienen unas funciones similares, por lo que, para nuestra exposición, podemos tomar la regulación del Consejo regional de Castilla y León, que tiene encomendadas las siguientes:

a) Recibir, a través de la Dirección General de Tributos y Política Financiera de la Consejería de Hacienda, las quejas de los ciudadanos, relacionadas directa o indirectamente con los procedimientos administrativos de naturaleza tributaria, por las tardanzas, desatenciones o por cualquier otro tipo de actuación que se observe en el funcionamiento de las distintas dependencias y unidades de la Administración tributaria de la Comunidad y de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario.

b) Recabar la información necesaria acerca de las quejas recibidas al efecto de verificar y constatar su trascendencia real y, posteriormente, formular las correspondientes suge-

rencias para la adopción de las medidas que fueran pertinentes.

c) Recibir las sugerencias, formuladas por los ciudadanos, relativas a la mejora de la calidad de los servicios, al incremento del rendimiento o del ahorro del gasto público, a la simplificación de trámites administrativos, al estudio de la supresión de aquellos que pudieran resultar innecesarios así como, con carácter general, relativas a cualquier otra medida que suponga un mayor grado de satisfacción de los obligados tributarios en sus relaciones con la Administración tributaria de la Comunidad.

d) Elaborar propuestas e informes por propia iniciativa en relación con la función genérica de defensa del contribuyente, tanto en lo que se refiere al ámbito de la regulación de los tributos como al de su aplicación.

e) Elaborar una memoria anual en la que quede reflejado el resumen de sus actuaciones a lo largo de ejercicio y se sugieran aquellas medidas procedimentales o normativas que se consideren convenientes para evitar la reiteración fundada de quejas por parte de los contribuyentes. La memoria será sometida al conocimiento de la Junta de Castilla y León por la Consejería de Hacienda, tras cuyo trámite adquirirá carácter de pública.

f) Asesorar a la Consejería de Hacienda en relación con las cuestiones que puedan suscitarse por las quejas formuladas por los contribuyentes por los retrasos o anomalías en el funcionamiento de los servicios tributarios de la Comunidad de Castilla y León.

g) Proponer a la Consejería de Hacienda, a través de su Presidente, aquellas modificaciones normativas o procedimentales que se consideren pertinentes para la mejor defensa de los derechos de los contribuyentes.

Además, la normativa reguladora establece que las advertencias, recomendaciones y sugerencias que fueren hechas por el Procurador del Común de Castilla y León a la Consejería de Hacienda serán remitidas al Consejo Regional para la Defensa del Contribuyente para su conocimiento. Aunque no se añade nada más, parece claro que, a través del mecanismo de las sugerencias, podrá hacer oír su opinión sobre tales cuestiones.

C. Otras funciones

Dada la experiencia de algunas figuras de esta naturaleza, con las funciones que hemos resumido parece que los Consejos de Defensa del Contribuyente y, en especial, el Consejo Regional de Castilla y León tienen bastante. Ahora bien, se ha planteado la cuestión de si

es posible la ampliación de su campo de acción. Sobre esta cuestión, es necesario realizar algunas distinciones.

El Consejo estatal o, mejor dicho, su Presidente, tiene reconocida otra función cuasi jurisdiccional, como es la resolver, junto con el resto de la Sala establecida al respecto, los recursos extraordinarios que, para la unificación de la doctrina, puede interponer el Director General de Tributos del Ministerio de Hacienda contra las Resoluciones del TEAC (artículo 243 LGT).

Con independencia del juicio que merezca este recurso, negativo en todo caso, es evidente que esta función no puede ser atribuida al Consejo Regional ni a su Presidente, porque no existe este recurso en la regulación de las reclamaciones económico-administrativas contra los actos dictados por la Administración Tributaria de Castilla y León en materia de tributos propios.

Más problemática se plantea la posible intervención del Consejo Regional en la revocación de los actos en materia tributaria.

Aunque, en principio, no tendría objeto esta posibilidad por cuanto el procedimiento de revocación se inicia siempre de oficio (artículo 219, 3 LGT), la cuestión se compli-

có porque el artículo 10 del Reglamento de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa (aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo), previó que los interesados pudieran promover su iniciación por medio de escrito dirigido al órgano que dictó el acto a revocar. La cuestión que se plantea entonces es precisar si el Consejo podrá también instar de oficio la revocación de los actos tributarios y si puede actuar, evidentemente cuando se lo comunique el interesado, pues de otra manera no tiene la posibilidad de saberlo, en los casos en los que la Administración no atienda la sugerencia del interesado, para lo que ni siquiera tiene por qué dar explicaciones, puesto que, según la normativa en vigor, solo está obligada a acusar recibo de la petición.

La cuestión, que desde un punto de vista práctico estaba resuelta porque el Consejo estatal planteaba con cierta frecuencia la revocación, posibilidad que ahora ya se recoge de modo expreso en el Reglamento del Consejo [artículo 3, c)], no es fácil de resolver desde un punto de vista teórico.

Ahora bien, en mi opinión, el Consejo no solo puede instar tal revocación, incluso aunque no estuviera establecido de modo expreso a través de la vía indirecta de las sugerencias, sino que puede entrar a considerar otras cosas referidas a la revocación:

a) Pedir explicaciones a la Administración implicada de las razones por las cuales no ha iniciado el procedimiento de revocación.

b) Realizar consideraciones sobre la procedencia misma de la revocación, siempre que en el expediente hubiera elementos de juicio suficientes; por ejemplo, cuando parezca claro que no se ha apreciado de oficio una prescripción efectivamente producida.

IV. Funcionamiento del Consejo

A. El derecho a presentar quejas y sugerencias.

Ya hemos mencionado que uno de los derechos de los contribuyentes es el de formular quejas o sugerencias, en nuestro caso ante la Consejería de Hacienda, en relación con el funcionamiento de los servicios tributarios de la Comunidad de Castilla y León.

La diferencia entre unas y otras se puede ver en la Resolución de 14 de febrero de 1997, reguladora del Consejo estatal, que puede ser aplicado sin problemas al Consejo Regional. De un lado, considera “*quejas*” las presentadas en relación, directa o indirecta, con los procedimientos administrativos de naturaleza tributaria, por las tardanzas, desatenciones o por cualquier otro tipo de actuación que se

observe en el funcionamiento de las distintas dependencias y unidades de la Administración Tributaria, en nuestro caso de la Comunidad.

De otro “*sugerencias*” son las:

“iniciativas las formuladas para mejorar la calidad de los servicios, incrementar el rendimiento o el ahorro del gasto público, simplificar trámites administrativos o estudiar la supresión de aquellos que pudieran resultar innecesarios, así como, con carácter general, para cualquier otra medida que suponga un mayor grado de satisfacción de la sociedad en sus relaciones con la Administración tributaria y para la consecución de los fines asignados a la misma”.

Hay que dejar claro que las quejas y sugerencias presentadas ante el Consejo carecen de la consideración de recurso administrativo, y que su interposición no paraliza o interrumpe los plazos establecidos en la legislación vigente para la tramitación y resolución de los correspondientes procedimientos.

Por otro lado, tampoco condicionan, en modo alguno, el ejercicio de las restantes acciones o derechos que, de conformidad con la normativa reguladora de cada procedimiento, puedan ejercitar los que figuren en él como interesados.

Por todo ello, las contestaciones emanadas de la Consejería de Hacienda y el Consejo para la Defensa del Contribuyente no pueden ser consideradas como un acto administrativo en sentido estricto, y no son susceptibles de recurso. Volveremos más adelante sobre este extremo.

B. Procedimientos de resolución de las quejas y sugerencias

No tiene ningún sentido que realicemos un análisis pormenorizado del procedimiento de resolución de las quejas y sugerencias, que por otro lado no presenta especialidades reseñables respecto de otros procedimientos administrativos, por lo que me limitaré a realizar algunas consideraciones generales. Son las siguientes:

a) La contestación de las quejas o sugerencias por parte del Consejo regional no tiene la consideración de acto administrativo. En consecuencia, ni existen plazos rígidos en la tramitación, sobre todo a la hora de la presentación de la queja o sugerencia; ni se pueden exigir especiales requisitos de forma en el modo de presentación de las quejas y sugerencias.

b) La intervención del Consejo resulta procedente ante cualquier actuación de la

Administración tributaria, exista o no un procedimiento administrativo en sentido estricto. Aunque las normas no son todo lo claras que sería de desear en este particular, no nos cabe duda de que una interpretación finalista de ellas exige que los contribuyentes (y los demás obligados) puedan acudir al Consejo con ocasión de cualquier intervención de la Hacienda Pública. Más aun, es precisamente en las actuaciones que se llevan a cabo al margen de un procedimiento administrativo (por ejemplo, en una solicitud de información) cuando tiene más sentido la actuación del Consejo, pues es en estos casos cuando los interesados no cuentan con la protección jurídica que le proporcionan los recursos en los supuestos en que sí existe un procedimiento de aplicación de los tributos en sentido estricto.

c) La verdadera intervención del Consejo Regional (como sucede con el estatal que le sirvió de ejemplo) solo se produce cuando al Administración Tributaria regional no ha contestado, o lo ha hecho de modo insatisfactorio, las quejas y sugerencias de los interesados. Podríamos decir, con escasa propiedad es cierto, que es una intervención en *segunda instancia*. Este es quizá uno de los aspectos más criticables del funcionamiento del Consejo, y lo que explica que en algunos casos, por ejemplo, en Castilla y León, tenga una

influencia escasa en la aplicación de los tributos.

En la nueva regulación del Consejo para la Defensa del Contribuyente estatal se contempla la tramitación de la queja por el propio Consejo, no sólo en los supuestos en que el interesado muestre su disconformidad con la respuesta recibida, sino también –y esta es la novedad– cuando “*el propio Consejo no se mostrase de acuerdo con la respuesta dada por el órgano responsable*”.

Esta posibilidad no está prevista en nuestro caso pues, como acabo de indicar, el Consejo Regional solo actúa cuando no exista respuesta de la Administración o cuando el interesado no se hubiera conformado con ella. No cabe duda que la incorporación del supuesto previsto para el Consejo de Defensa del Contribuyente del Estado al elenco de las funciones que tiene el Consejo Regional que eventualmente presido reforzaría su configuración como órgano de defensa de los derechos de los contribuyentes, y así se lo he hecho saber, estando en tramitación una reforma normativa que incorpore esta nueva forma de iniciar la tramitación de las quejas.

Los ciudadanos tienen múltiples modos de hacer llegar sus quejas o sugerencias a la Administración tributaria. Así, pueden ha-

cerlo en las Oficinas de Iniciativas y Reclamaciones (dependientes de la Consejería de Presidencia y Administración Territorial); o pueden hacerlo directamente ante los órganos de la Hacienda de la Comunidad (Consejera de Hacienda, Secretaría General de la Consejería, Director General de Tributos y Política Financiera, Jefatura de los Servicios Territoriales de Hacienda de cada una de las provincias de la Comunidad, o Secciones gestoras de los distintos tributos gestionados por ella. Todo ello, sin contar con las quejas que pueden ser dirigidas al Procurador del Común o al Defensor del Pueblo, y que, además, desde la creación del Consejo Regional para la Defensa del Contribuyente, los ciudadanos también pueden hacer llegar sus quejas a la Administración a través de este órgano.

Por ello, en la regulación de los procedimientos del Consejo Regional hay que diferenciar entre los tres posibles tipos de quejas que se pueden recibir en materia tributaria:

- 1) Quejas dirigidas a cualquier órgano de la Consejería de Hacienda (tanto de los Servicios Centrales, como de los Servicios Periféricos). Aquí podemos incluir también los presentados ante las Oficinas de Iniciativas y Reclamaciones, porque estos órganos se limitan a recibir las quejas y sugerencias y remitirlas a la Consejería citada.

2) Quejas presentadas ante el Procurador del Común o el Defensor del Pueblo.

3) Quejas dirigidas al Consejo Regional para la Defensa del Contribuyente.

V. La experiencia del Consejo

El Consejo del que formo parte no tramita ni de lejos las quejas del Consejo estatal o del Ayuntamiento de Madrid. Los contribuyentes de Castilla y León presentan pocas quejas y menos sugerencias, aunque no conocemos las causas de ello, si será porque la Administración tributaria autonómica funciona de manera razonable, si se deberá a que los contribuyentes son muy pacientes, o si se debe al desconocimiento de la existencia y funcionamiento de la institución.

Se presentan unas decenas de quejas al año (entre 35 y 55) y, en general, los interesados se conforman con las contestaciones que hace la Dirección General de Tributos porque de ellas solo unas pocas, nunca más de diez anuales, han debido ser resueltas por el Consejo. Como caso extremo, en el año 2009 el Consejo no conoció ninguna queja.

Por ello, no tiene sentido que pasemos revista a los asuntos resueltos, que en todo

caso han sido muy pocos, por lo que me limitaré a dar unas pinceladas generales:

a) El mayor número de quejas se han producido, como era de esperar, por cuestiones referidas a los procedimientos de aplicación de los tributos, sobre todo los retrasos y tardanzas en su tramitación. En ocasiones, también las quejas se han referido a faltas, ciertas o presuntas, de atención del personal al servicio de la Hacienda autonómica. Debo decir que, en general, tales retrasos o desatenciones no eran tales, o se debían a causas justificadas. No obstante, en alguna ocasión el Consejo ha obligado a la Administración tributaria a presentar excusas por los retrasos de tramitación, aunque, dadas sus escasas facultades y poderes, la cuestión se ha quedado ahí.

b) Otras quejas se han referido a la normativa en vigor. En estos casos, el Consejo se ha visto obligado a contestar que las modificaciones normativas estaban fuera de su alcance, aunque debo advertir que, al menos en dos supuestos, su intervención no ha sido inútil. En uno sirvió para que la norma discutida fuera modificada, solo que hacia el futuro por lo que, desgraciadamente, el interesado no vio satisfecha su queja. Y en otro ha servido para que la Comunidad Autónoma solicite, a través de un recurso extraordinario para la

unificación de doctrina, que el TEAC modifique su postura sobre el asunto planteado (la valoración del ajuar doméstico en el Impuesto sobre sucesiones).

c) Los expedientes de comprobación de valor, de frecuente aplicación en el Impuesto sobre transmisiones, y como también era de esperar, han sido objeto de reiteradas quejas de los contribuyentes. El Consejo se ha visto obligado, dado su escaso margen de actuación, a reiterar que no puede entrar a enjuiciar los criterios que, de forma ordinaria, utiliza la Administración tributaria autonómica, si se encuentran entre los que permite la ley, manifestando solo su postura sobre los aspectos procedimentales.

VI. Juicio crítico

La aparición de Institutos como el que estamos examinando ha suscitado recelos, tanto desde el punto de vista teórico (no hay más que examinar la opinión de muchos de los expertos en Derecho Constitucional expresada a principios de los años 80 ante la creación del Defensor del Pueblo), como desde la perspectiva de su relación con las estructuras administrativas a las que deben controlar.

Por todo ello, no han sido pocas las críticas que ha recibido.

a) Se ha señalado que pueden solaparse con los órganos administrativos que tienen encomendadas funciones de control interno, como pueden ser las Inspecciones de los servicios.

b) También se ha señalado que el régimen jurídico de sus decisiones o informes está muy desdibujado, y que su eficacia es más que dudosa porque ni suelen estar dotados de medios jurídicos para que aquellas puedan ser impuestas a los órganos destinatarios, ni tampoco pueden reaccionar muchas veces ante su incumplimiento (no así el genuino Defensor del Pueblo, que está legitimado para exigir responsabilidades a la Administración ante los Tribunales de Justicia).

c) También se ha llegado a decir que su aparición ha desnaturalizado instituciones de honda raigambre en nuestro ordenamiento, como los derechos de petición o de queja, reconocidos incluso en la Constitución. O las contestaciones de las consultas, por citar un supuesto previsto en las normas tributarias.

d) En fin, se ha destacado que no dejan de ser unos Institutos que desvirtúa de algún modo el sistema de recursos ideado para

resolver los conflictos en la aplicación de las normas, en nuestro caso tributarias.

Todo esto tiene un fondo de verdad, pero no cabe duda que su misma existencia, e incluso su proliferación, pone de relieve que ha venido a llenar un vacío que no cubrían de modo satisfactorio los derechos mencionados (de queja o de petición), cuyos cauces de ejercicio no son claros y precisos; y que constituyen un buen complemento del modo ordinario de reacción contra las actuaciones administrativas, como son los recursos y reclamaciones. Por citar solo un ejemplo, como es de sobra conocido, en nuestro ordenamiento solo son recurribles (con algunas excepciones que no son del caso examinar) los actos definitivos, mientras que los de trámite no son susceptibles de recurso independiente. Pues bien, la experiencia demuestra que es en la tramitación de los procedimientos donde se producen las mayores disfunciones en la actividad administrativa. Y es en estos momentos cuando puede actuar el Consejo Regional de Defensa, sin necesidad de esperar a que terminen los procedimientos en curso, y sin que su actividad entre en colisión con los recursos administrativos.

El problema fundamental es el de precisar la naturaleza de sus decisiones. No son un acto administrativo, ni tampoco pueden servir

de base a la exigencia de una actuación concreta de la Administración. Por ello es de criticar que el Reglamento del Consejo estatal establezca su inhibición cuando conozca que el asunto que se les ha planteado está siendo objeto de un recurso administrativo. Ahora bien, esto no significa que carezcan de trascendencia jurídica. Por ejemplo, sus decisiones podrían servir de base, o de prueba complementaria, para la exigencia de responsabilidad por la actividad desarrollada por la Administración Tributaria controlada.

En definitiva, el Consejo, a pesar de la indefinición de su posición en la aplicación de los tributos, puede cumplir de modo satisfactorio las funciones encomendadas, siempre que se den ciertas premisas que, de modo sintético, pueden enunciarse del modo siguiente:

a) La fuerza de esta institución debe asentarse en su ascendiente de carácter moral, sobre la Administración tributaria controlada y sobre los contribuyentes, y debe fundamentarse en su capacidad de persuasión.

b) Solo podrá alcanzar los fines perseguidos si se le dota de una suficiente independencia de la Administración tributaria a la que, en último término, debe controlar.

c) La Administración tributaria que es objeto del control debe comprometerse, sino desde un punto de vista estrictamente jurídico, al menos desde una perspectiva moral, a atender sus sugerencias o recomendaciones. O a dar explicaciones razonables de por qué no puede asumirlas. El caso de Barcelona es paradigmático, pues el prestigio de su *Consell Tributari* deriva en buena medida de la circunstancia de que sus Acuerdos, por regla general, son aceptados por el Ayuntamiento.

d) Desde el punto de vista procedimental, debería desaparecer la *dobles instancia* que existe, al menos en el Consejo estatal y en el Consejo Regional que eventualmente preside. Las quejas de los obligados tributarios deberían resolverse directamente por el Consejo, sin que fuera necesaria una contestación previa de la Administración tributaria controlada.

La conclusión final que se puede extraer de este rápido examen del régimen del Consejo de Defensa del Contribuyente, en particular del que formo parte, es que puede suponer un instrumento válido para lograr, en la medida de sus posibilidades, un equilibrio entre los intereses de la Hacienda Pública controlada, que son los intereses de todos y cada uno de sus ciudadanos, y los derechos individuales, que por ser de todos lo son también de aquélla.

EL RÉGIMEN JURÍDICO DEL
DEFENSOR DEL CONTRIBUYENTE
DEL AYUNTAMIENTO DE
MADRID: HACIA UNA
ADMINISTRACIÓN ORIENTADA
AL SERVICIO DEL
CONTRIBUYENTE

Fernando SERRANO ANTÓN

1. *El Defensor del Contribuyente: su creación y fines*

a) Normativa aplicable.

La Oficina del Defensor del Contribuyente se crea adscrita al Área de Gobierno de Hacienda y Administración Pública, y se dedica a la mejor defensa de los derechos y garantías de los obligados tributarios en sus relaciones con los servicios tributarios municipales.

Dicha Oficina pretende responder a la transformación integral de las relaciones entre la Administración municipal y la ciudadanía y de la forma de prestar servicios. Este diseño

de un nuevo concepto de prestación de servicios locales, con estructuras ágiles y flexibles, basadas en la modernización, la democracia participativa y la desconcentración administrativa, es en donde se enraíza el Defensor del Contribuyente.

El acuerdo de creación de esta Institución fue propuesto por el Concejal de Hacienda y Administración Pública, y aprobado por el Alcalde, a tenor de lo dispuesto en el artículo 124.4 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, así como de lo previsto por los artículos 1 y 34 de la Ley General Tributaria en su redacción dada por la Ley 57/2003. Así pues, el Decreto del Alcalde de 9 de julio de 2004 aprobó la creación de la Oficina del Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid¹.

b) La justificación legal de su creación

La creación se enmarca dentro de la tendencia de ofrecer la mejor prestación de servicios a los ciudadanos contribuyentes, mediante la técnica de dotar a éstos de un canal ágil y de fácil acceso para hacer llegar a la

¹ BO del Ayuntamiento de Madrid el 30 de septiembre de 2004, núm. 5.619, págs. 3275-3277, y en el BO de la Comunidad de Madrid de 29 de septiembre de 2004, núm. 232, págs. 221-223.

Administración tributaria las quejas sobre el funcionamiento de sus servicios. Se trata a fin de cuentas de un mecanismo por el que se incorpora una preocupación por la mejora en la calidad de los servicios tributarios municipales.

El derecho de los ciudadanos a formular quejas, reclamaciones o sugerencias sobre los servicios públicos está reconocido no sólo en la normativa estatal y autonómica, sino también en la legislación local. Por citar algunos ejemplos, nos encontramos en el ámbito de la Ciudad de Madrid, con el Reglamento Orgánico de Participación Ciudadana del Ayuntamiento de Madrid de 31 de mayo de 2004, el Decreto de Atención al Ciudadano de 17 de enero de 2005, o la propia regulación de la Comisión Especial de Reclamaciones y Sugerencias del Pleno del Ayuntamiento de Madrid, por Acuerdo Plenario de 23 de julio de 2004 y de 27 de junio de 2007. Por todo ello, consideramos que tanto el derecho que asiste a los ciudadanos a formular sus quejas, reclamaciones o sugerencias, como el derecho a participar en los asuntos públicos se encuentran ampliamente reconocidos. Esta dinámica cuenta además con un catalizador, consistente en el creciente interés de las Administraciones Públicas por escuchar y atender las demandas y expectativas de los ciudadanos, mejorando así la calidad de los servicios

prestados y adecuando la organización a las necesidades de los destinatarios de los servicios públicos.

El derecho de petición o queja también se encuentra previsto en la Constitución, pero quizás la presencia de los Defensores, puede dejar vacío de contenido dicho derecho de petición, previsto en el artículo 29 CE.

Ahora bien, frente a la disparidad y heterogeneidad de las quejas y reclamaciones y también de la diversidad de las Oficinas que deben atenderlas, razones de especialidad, agilidad, eficacia, sensibilidad e incluso complejidad de la materia, hacen necesario establecer un único centro de tramitación y resolución de todas aquellas que tengan relación con la materia tributaria. No se trata de crear un compartimento tributario separado de lo que sería el normal cauce de reclamaciones y sugerencias, sino que son las razones antes apuntadas, concretamente la complejidad, especialidad y sensibilidad hacia los contribuyentes, las que hacen necesario un análisis unitario y completo del fenómeno tributario local madrileño. Asimismo, el artículo 137 del Reglamento Orgánico del Pleno señala a estos efectos que “las quejas, reclamaciones o sugerencias que, relacionadas con los procedimientos administrativos de naturaleza tributaria de la competencia del Ayuntamien-

to de Madrid, se presenten por los contribuyentes con relación al funcionamiento de los servicios de gestión tributaria, se regirán, en su caso, por lo que se disponga para la Oficina de Defensa del Contribuyente”.

La creación de esta figura no es algo novedoso en el ámbito estatal o autonómico, o en el propio Derecho comparado. Concretamente, en el Estado se creó el Consejo para la Defensa del Contribuyente, mediante el Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, y en el ámbito autonómico, la Comunidad Autónoma de Madrid a través del Decreto 22/1999, de 11 de febrero, establece el Defensor del Contribuyente de dicha Comunidad, y la Comunidad de Castilla y León configura el Consejo Regional para la Defensa del Contribuyente en el Decreto 98/2004, de 2 de septiembre.

Ahora bien, el Defensor del Contribuyente en el Ayuntamiento de Madrid resulta pionero en el ámbito municipal, al tratarse de la primera ciudad española que crea y regula una institución, como la que ahora se glosa, y a la que han seguido otros municipios.

En el Derecho comparado existen instituciones parecidas, de exclusiva competencia tributaria, en otros países de nuestro entorno, como Italia, Estados Unidos de Norteamérica,

Argentina, Colombia, Perú, México y Australia, por citar algunos ejemplos².

c) Fines

La institución nace con el objeto de mejorar la equidad y eficiencia del sistema tributario local, dando amparo a situaciones de desprotección en las que pueden verse determinados contribuyentes; y, también, creando los cauces y procedimientos de participación de los ciudadanos en las políticas tributarias, detectando las disfunciones y anomalías del sistema a través de las quejas y sugerencias presentadas por éstos.

La misión que tiene encomendada esta Oficina es el asesoramiento, información, atención y mediación ante los conflictos con base en las actuaciones de carácter tributario. En el desempeño de esta misión tiene autonomía, independencia y libertad de criterio, por tanto, no recibe instrucciones de ninguna autoridad ni está sujeto a mandato imperativo alguno.

Se enmarca en la moderna concepción del fenómeno tributario tendente a hacer real el

² Cfr. F. Serrano, "The Taxpayer's Rights and the Role of the Tax Ombudsman: an Analysis from a Spanish and Comparative Law Perspective", *Intertax*, n. 35/2007, págs. 331-332.

nuevo modelo de las relaciones entre la Hacienda Municipal y el contribuyente. Esta nueva etapa se basa en la transparencia administrativa, el correcto funcionamiento de los servicios tributarios municipales y en la prestación de éstos con calidad. En este marco el Defensor del Contribuyente trata de ser un instrumento imparcial, ágil y eficaz de resolución de conflictos tributarios. Se trata en definitiva de crear una nueva cultura administrativa, en la que las relaciones entre fisco y contribuyente se equilibren, y en el que se den las condiciones de confianza mutua, para así incrementar los niveles de cumplimiento voluntario.

Desde su inicio, el Defensor del Contribuyente tiene la vocación de ser un órgano independiente, con la legitimidad necesaria para resolver las quejas y reclamaciones de los contribuyentes relativas al sistema tributario municipal, o a las desatenciones, retrasos o errores en los procedimientos tributarios, así como para dirigir recomendaciones al Área de Gobierno de Hacienda y Administración Pública con el fin de solventar las disfunciones observadas y aumentar la calidad en la prestación de los servicios tributarios municipales.

El Defensor no tiene facultad para tomar decisiones que sean obligatorias para la Ad-

ministración tributaria en su conjunto. Más bien, recomienda efectuar un cambio, basándose en una investigación exhaustiva de los hechos que dan origen a la reclamación o queja, y en la independencia de la que goza y que le legitima. Es, por ello, que se precisa la buena voluntad de los distintos departamentos municipales, cuestión que se produce en la práctica totalidad de gestiones realizadas hasta el momento, y es algo lógico, por qué quién que sabiendo una mala gestión, un acto administrativo nulo o ilegal, se atreve a mantenerlo en el ordenamiento.

Es característico de esta Oficina, como lo es también de las figuras basadas en el concepto de *Ombudsman*, que no sustituye a las instituciones de defensa legal existentes, como los recursos de reposición o las reclamaciones económico-administrativas. Obviamente, la presentación de la queja o reclamación ante el Defensor no hace más que complementar los medios legales de defensa.

A la luz de los resultados alcanzados en 2009 por la oficina del Defensor del Contribuyente podemos constatar que había y hay un área en la presentación de reclamaciones y sugerencias a la que no se había dado solución por los medios tradicionales de defensa legal.

Entre las obligaciones y deberes del Defensor del Contribuyente se encuentran la legalidad y la persecución de una buena administración, aparte de una posibilidad real de hacerse eco de las verdaderas inquietudes de los contribuyentes madrileños, para así llevar a efecto el “escuchar, para mejorar”.

Su actuación está inspirada en los fines que persigue su creación, es decir, la mejor defensa de los derechos y garantías de los contribuyentes a través de la mejora del funcionamiento de la Administración tributaria municipal. Esta mejora tiene su origen en las sugerencias y reclamaciones presentadas por los contribuyentes, que persiguen un examen de la legalidad de actuación tributaria municipal, y constituyen una oportunidad de detectar los problemas de cualquier tipo que afectan al correcto funcionamiento del sistema tributario municipal, como cuestiones de ordenación legal, desajustes técnicos de normas reglamentarias, falta de desarrollo de determinada normativa o de instrumentos técnicos e informáticos, problemas de coordinación administrativa o prácticas de ejecución no suficientemente definidas. Así pues, la tarea del Defensor del Contribuyente se extiende hasta la revisión crítica del ordenamiento fiscal y de los criterios seguidos en su aplicación, lo cual eleva las vías de protección de los obligados tributarios desde el nivel de los procedimien-

tos tributarios hasta el análisis y valoración de las disposiciones vigentes.

Asimismo, esta figura del Defensor del Contribuyente debe enmarcarse en el reconocimiento en el Ordenamiento Jurídico del derecho ciudadano a una buena Administración. Así, en el art. 41 de la Carta de los Derechos fundamentales de la Unión Europea, de 7 de diciembre de 2000, se reconoce el derecho a Una buena Administración, respondiendo a las legítimas demandas ciudadanas relativas a la transparencia e imparcialidad en el funcionamiento de la Administración.

d) Ámbito subjetivo competencial

La denominación usada por el Ayuntamiento de Madrid es la de Defensor del Contribuyente. La palabra “contribuyente” no aparece en su sentido técnico en dicho título, ya que lo que se quiere es hacer alusión a cualquier persona física o jurídica con derechos y obligaciones ante la Hacienda Pública, y así es como se usa en este trabajo.

El término contribuyente se utiliza en el mismo sentido que el de “obligado tributario”, del artículo 35 LGT, cuando señala que las personas físicas o jurídicas y las entidades

a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.

Por tanto, sí se puede observar una terminología confusa en cuanto al ámbito subjetivo de las actuaciones del Defensor del Contribuyente de acuerdo con la LGT. No obstante lo anterior, ha prevalecido el término usual de contribuyente sobre consideraciones técnicas, con la intención de crear un instrumento de defensa que fuera fácilmente identificado por los contribuyentes, y lo que es más importante, con la intención de que con la misma facilidad se comprendiera la función de dicha institución.

En la actualidad, y tras algo más de cinco años desde la creación, la Oficina del Defensor del Contribuyente se ha hecho un hueco entre los medios legales de defensa a disposición del contribuyente, revelándose como un órgano útil para reducir la conflictividad tributaria, por el número de reclamaciones y quejas resueltas hasta el momento –más de 20.000 reclamaciones y sugerencias–, y por el porcentaje –media del 40%– de resoluciones favorables a los contribuyentes.

2. El Defensor del Contribuyente: organización y procedimiento

a) Organización

La institución que se glosa se concibió como un servicio autónomo e independiente de aquellos otros a quienes incumbe la responsabilidad de gestión de la materia tributaria en general, es decir, la Agencia Tributaria Madrid, un organismo autónomo adscrito al Área de Gobierno de Hacienda y Administración Pública del Ayuntamiento de Madrid, que posee su propia personalidad jurídica. Asimismo, sus funciones y procedimientos son diferentes y sin posibilidad de solapamiento, a los del órgano de carácter jurisdiccional para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas, en Madrid, denominado Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid.

El Defensor del Contribuyente está funcionalmente enclavado en el Área de Gobierno de Hacienda y Administración Pública, siguiendo el modelo existente en otros niveles territoriales. Además, en conexión con la función de supervisión y control de la actividad de la Administración municipal, que la Ley 57/2003 de Medidas para la Modernización del Gobierno Local encomienda a la Comisión Especial de Sugerencias y Recla-

maciones dependiente del Pleno del Ayuntamiento de Madrid, se ha establecido una relación de permanente coordinación entre el Defensor y dicha Comisión. Esta coordinación se materializa en dos puntos: primero, por el sistema de remisión trimestral de todas las quejas, reclamaciones y sugerencias que se presenten, y de las resoluciones y medidas que se adopten; y, en segundo lugar, la citada coordinación se efectúa por la comparecencia trimestral del Director de la Oficina en la Comisión Especial de Sugerencias y Reclamaciones.

Asimismo, con carácter anual se remite la Memoria de actividades de esta Oficina al Pleno del Ayuntamiento para su conocimiento.

Debe reseñarse la labor de resolución de las quejas que los ciudadanos madrileños presentan ante el Defensor del Pueblo, en lo relativo a aquellas que se refieren a la Administración tributaria de Madrid. En efecto, aunque la canalización de las mismas se realiza a través de la Concejalía de Estudios y Programas, el examen, análisis y terminación de las quejas tributarias presentadas, se realiza desde la Oficina del Defensor del Contribuyente. Es a través de la misma, a partir de la cual se solicitan los informes necesarios, y se analizan las implicaciones con otras materias

para proceder a evacuar el informe dirigido al Defensor del Pueblo a través de la Concejalía de Hacienda y Administración Pública.

De acuerdo con el artículo 2 del Decreto de Creación de del Defensor del Contribuyente, las funciones que tiene atribuidas son:

- a) Recibir y tramitar las quejas, reclamaciones o sugerencias formuladas por los ciudadanos, relacionadas directa o indirectamente con los procedimientos administrativos de naturaleza tributaria, por las tardanzas, desatenciones u otras deficiencias que se observen en el funcionamiento de las distintas dependencias y unidades de los servicios tributarios municipales, recabando de éstos cuanta información fuere precisa para el esclarecimiento de los hechos que las hubieren originado.
- b) Elaborar los informes y contestaciones que procedan, notificándolas al interesado.
- c) Remitir, trimestralmente, a la Comisión Especial de Sugerencias y Reclamaciones, a través de la Concejalía de Gobierno de Hacienda y Administración Pública, copia de las quejas, reclamaciones y sugerencias recibidas,

así como de las contestaciones dadas a las mismas.

- d) Formular a los servicios pertinentes las recomendaciones que estime precisas para la mejor defensa de los derechos y garantías de los contribuyentes en relación a las quejas, reclamaciones y sugerencias presentadas. Simultáneamente, dichas recomendaciones serán remitidas, para su constancia y conocimiento, a la Comisión Especial de Sugerencias y Reclamaciones.
- e) Asistir a los ciudadanos en el ejercicio del derecho de petición reconocido en el art. 29 de la Constitución, en materia tributaria, el cual se regirá, en cualquier caso, por su legislación específica.
- f) Elaborar una Memoria anual en la que quede reflejado el resumen de su actuación a lo largo del ejercicio y se sugieran aquellas medidas procedimentales o normativas que se consideren convenientes para la mejor defensa y garantías de los contribuyentes.

Dicha Memoria será remitida, a través de la Concejalía de Gobierno de Hacienda y a Administración Pública, a la Junta de Gobier-

no de la Ciudad de Madrid para su conocimiento e, igualmente, a la citada Comisión Especial de Sugerencias y Reclamaciones. Cumplido dicho trámite, la Memoria será pública.

Todas las advertencias, recomendaciones y sugerencias hechas por el Defensor del Pueblo a los servicios tributarios municipales, serán remitidas a la Oficina del Defensor del Contribuyente para su conocimiento y efectos oportunos.

b) Procedimiento

El procedimiento es muy simple, debido a que es una técnica más de protección eficaz. Por tanto, es suficiente un escrito con la claridad suficiente y la debida identificación, sin otras formalidades, para que la maquinaria de resolución empiece a funcionar.

En lo que se refiere a la tramitación de las quejas, reclamaciones y sugerencias se han tenido en cuenta las normas generales de procedimiento establecidas en la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común. Todo el procedimiento se efectúa en un entorno informatizado a través de un sistema informático de gestión de expedientes,

denominado SIGSA, con lo que toda gestión realizada queda archivada.

Fundamentalmente se han previsto dichas normas y principios en lo que se refiere a la presentación y contenido de los escritos, naturaleza de los mismos, legitimación, acumulación, supuestos de inadmisión, plazos de tramitación, motivación y notificación de las resoluciones.

En todo caso, sí queremos hacer notar que la Oficina del Defensor del Contribuyente nace con la vocación de ser un instrumento útil, rápido, ágil y con pocos formalismos para ofrecer así al ciudadano el mejor servicio público. Si tomamos en consideración lo anterior y lo contrastamos con el plazo de resolución de reclamaciones, quejas y sugerencias, la Oficina tiene la intención y obligación de procurar responder en el plazo más breve posible, en beneficio de los contribuyentes.

Es preciso hacer notar que las quejas y reclamaciones formuladas no tienen la consideración de recurso administrativo; y su presentación no paraliza o interrumpe los plazos dispuestos en la normativa vigente sobre tramitación y resolución de los procedimientos tributarios en curso en los que el obligado tributario pudiera tener interés directo o indi-

recto. Así pues, las contestaciones dictadas no son susceptibles de recurso.

En cuanto al procedimiento, vamos a reflejar brevemente las características básicas del mismo:

Legitimación: Las quejas, reclamaciones y sugerencias pueden presentarse, personalmente o mediante representación, por todas las personas físicas y jurídicas con capacidad de obrar conforme a derecho, españolas o extranjeras, que estén debidamente identificadas, siempre que se refieran a procedimientos administrativos de naturaleza tributaria de la competencia de los órganos municipales con los que aquéllas estuvieren relacionadas directa o indirectamente. Además, se puede iniciar el procedimiento de oficio, cuando se observa alguna mala práctica administrativa.

Forma y lugar de presentación: Las quejas, reclamaciones o sugerencias se formularán por escrito, con indicación del nombre, apellidos, D.N.I. o CIF dirección y teléfono del obligado tributario o de su representante; de los hechos y razones, claramente expresadas, que las motivan; del lugar y fecha, e irán firmadas por quien las formule. Si el escrito no reuniera los requisitos señalados, se requerirá al interesado para que, en un plazo de diez días, subsane la falta advertida, con indica-

ción de que, si así no lo hiciera, se le tendrá por desistido de su solicitud, previa resolución dictada en los términos legalmente previstos.

Las quejas, reclamaciones y sugerencias se pueden plantear mediante personación en las oficinas municipales, cumplimentando los formularios que a tales efectos existan en cada una de ellas o en cualquier otro formato. Asimismo, se pueden presentar por fax, por correo electrónico o por teléfono, una vez identificado quien sugiere o reclama, pudiéndose acompañar de la documentación que se considere oportuna.

Podrán presentarse ante la Oficina del Defensor del Contribuyente e, igualmente, en cualesquiera de las Oficinas de Información y Atención al Ciudadano o Registros de los servicios municipales, quienes, tras su anotación y en el plazo máximo de dos días, las remitirán a aquella para su tramitación. De cada escrito se entregará copia sellada ó acuse de recibo a los interesados.

Tramitación de las quejas y reclamaciones: La Oficina del Defensor del Contribuyente lleva, a efectos internos, un Registro de Quejas, Reclamaciones y Sugerencias, en el que se inscribirán todas las sugerencias y reclamaciones que reciba. La tramitación de

las mismas se rige por los principios de agilidad, eficacia, imparcialidad y el de búsqueda del mejor servicio al obligado tributario

Es posible que se inadmita, de forma motivada, las quejas y reclamaciones anónimas y, además, aquellas otras en las que se produzcan las siguientes circunstancias:

- a) Que carezcan de motivación o no aporten datos para la determinación y concreción de los hechos objeto de las quejas y reclamaciones.
- b) Que tengan por objeto la tramitación de recursos o acciones distintas a las competencias específicas de la Oficina del Defensor del Contribuyente.
- c) Que sean reiteración de otras ya resueltas por la Oficina del Defensor del Contribuyente presentadas por el mismo interesado.

Ninguna otra oficina municipal podrá inadmitir quejas, reclamaciones o sugerencias referidas al funcionamiento de los servicios tributarios.

Llegado el caso, se puede acordar la acumulación de expedientes en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se trate de quejas o reclamaciones suscritas por distintos interesados pero exista, entre ellas, una identidad sustancial o íntima conexión.
- b) Cuando se trate de quejas o reclamaciones formuladas por una misma persona y estén referidas a cuestiones de similar naturaleza y no consistan en una reiteración.

Admitida la queja o reclamación, se recaba, sin mayor dilación, de los servicios responsables cuanta información sea necesaria para el esclarecimiento de los hechos que las motivan y, en su caso, la determinación de las medidas correctoras que hayan de adoptarse por los mismos. Dicha información será facilitada por los servicios responsables en el plazo de diez días.

En el ejercicio de sus funciones, el Director o los Vocales de la Oficina, por delegación de aquél, pueden personarse en cualquier dependencia municipal y hacer las entrevistas que estimen pertinentes, proceder al estudio de los expedientes y documentación necesaria y acceder a cualquier otro dato relativo a la queja o reclamación.

A los efectos descritos, se establece la obligación de los servicios correspondientes

de colaborar y apoyar a los miembros de la Oficina del Defensor del Contribuyente en el desarrollo de sus funciones y en la búsqueda de la solución más adecuada a las quejas y reclamaciones formuladas.

Recibida la información solicitada, se elaborará, en plazo no superior a quince días, la contestación razonada a la queja o reclamación presentada.

La contestación se notificará al interesado en el plazo de diez días.

Tramitación de las sugerencias: Una vez recibidas las sugerencias e inscritas en el Registro de Quejas, Reclamaciones y Sugerencias, la Oficina las remitirá, sin mayor dilación, al órgano titular del servicio al que van dirigidas, para su toma en consideración, si procede, de lo que se dará cuenta al interesado. En cualquier caso, los servicios concernidos informarán a la Oficina del Defensor del Contribuyente de la solución adoptada.

Si la sugerencia afectara a una generalidad de servicios o por su interés mereciera un tratamiento diferenciado, el Defensor la hará suya y, tras un estudio de la situación, propondrá al Área de Gobierno de Hacienda y Administración Pública las mejoras o refor-

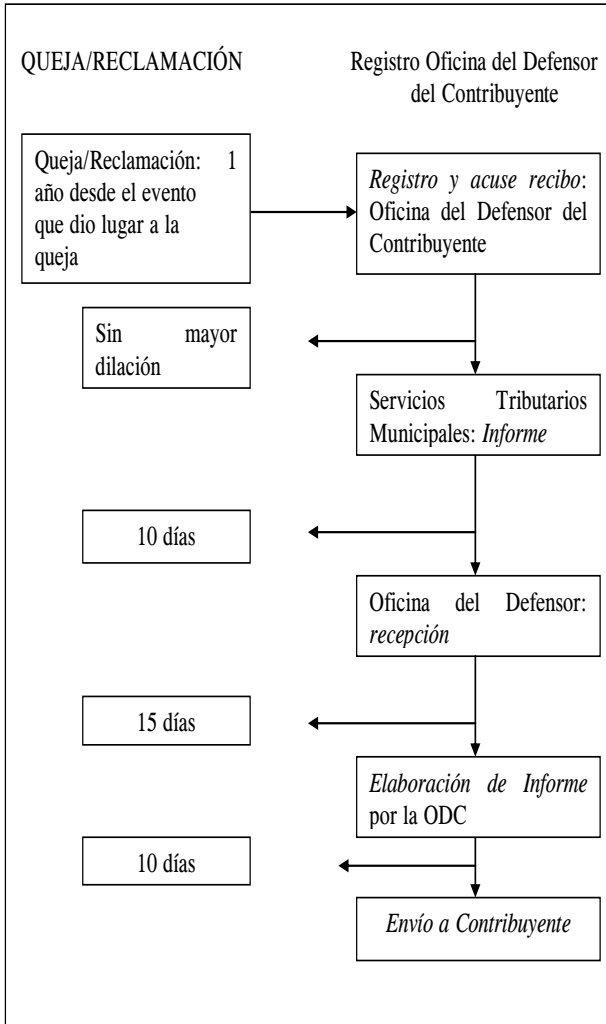
mas que se estimen necesarias para una mejor defensa de los derechos y garantías de los obligados tributarios, dando cuenta al interesado.

Archivo de los expedientes: Finalizadas las actuaciones, se procederá al archivo de los expedientes, previa conformidad del Director de la Oficina. Los expedientes serán archivados y custodiados en la misma.

Confidencialidad e imparcialidad: Todos los miembros de la Oficina están obligados a guardar sigilo respecto de los asuntos que conozcan a través de las quejas, reclamaciones y sugerencias tramitadas, y a ejercer con imparcialidad las funciones que les sean encomendadas.

Una vez descrito el procedimiento para la presentación de sugerencias y reclamaciones, así como la actuación administrativa dirigida a su resolución, junto con los plazos existentes, es preciso señalar de acuerdo a la explotación informática de los datos obrantes en la Oficina del Defensor del Contribuyente, el plazo de tramitación media durante el periodo 2009 fue de 33 días, y el grado de estimación de las reclamaciones resueltas por la Oficina del Defensor del Contribuyente fue alrededor del 40 por ciento.

Esquema del procedimiento para la resolución de quejas, reclamaciones y sugerencias por la Oficina del Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid.



Una de las cuestiones que mejor valoran los contribuyentes es precisamente la resolución de sus problemas a la mayor celeridad, así como la propia legitimidad de quien responde.

Es cierto que a veces la actual regulación puede pecar de modesta, pero en el fondo lo que subyace es prudencia. Prudencia en la regulación y presentación pública de los mecanismos de defensa frente a la Administración Tributaria, para evitar que sean percibidos como prueba de las deficiencias del Ordenamiento tributario y de su aplicación por parte de la Administración. Y todo ello aun a pesar de que razones políticas y de marketing tributario induzcan a la publicidad de la institución.

3. El ámbito objetivo: los derechos y las garantías de los contribuyentes

La recepción de sugerencias y reclamaciones pone en tela de juicio el ámbito objetivo de la Oficina del Defensor del Contribuyente. Es preciso por ello delimitar el marco de actuación del Defensor, tanto para los contribuyentes, como para la propia Oficina.

Queda fuera de la competencia del Defensor las funciones de control político, incluso las que tuvieran que ver con aspectos tributa-

rios. Lo mismo ocurre con las cuestiones que estén siendo objeto de proceso judicial.

Con carácter general, cada vez que se habla de derechos y garantías de los contribuyentes, es imposible no hacer referencia a la Ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes, después subsumida en la Ley General Tributaria, 58/2003.

La aprobación del “Estatuto del Contribuyente” no fue pacífica doctrinalmente hablando, puesto que, que se mantuvo por parte de algunos autores que la gran mayoría de los derechos y las garantías se encontraban, aunque dispersamente, explícita o implícitamente contenidos en la Constitución, y en otros textos, como la Ley de Procedimiento Administrativo Común, que es directamente aplicable al ámbito tributario, al menos en esta materia, como después se verá³.

Desde el punto de vista constitucional, se consideró que los siguientes artículos eran de aplicación:

- Artículo 1: España se constituye en un Estado democrático de Derecho, que

³ Cfr. J. Martín Fernández, “Un primer acercamiento al Consejo para la Defensa del Contribuyente”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 259/2004, págs. 63 y ss.

propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico, la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político.

- Artículo 9.1: los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico.
- Artículo 9.3: Se garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.
- Artículo 24: Tutela Judicial Efectiva y sus implicaciones.
- Artículo 31: Enumeración de los principios constitucionales en materia tributaria.
- Artículo 53: Eficacia de los derechos de los ciudadanos que vinculan a los poderes públicos.

- Artículo 103: Objetividad de la Administración Pública y su sometimiento pleno a la Ley.
- Artículo 105: Audiencia de los ciudadanos en las disposiciones administrativas, su acceso a los archivos y registros administrativos y la regulación legal de los procedimientos administrativos, en los cuales debe ser oído el interesado.

La Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y más tarde la Ley 58/2003, General Tributaria, enumeraron los principales derechos que asisten al contribuyente, de una forma unitaria y facilitando la labor a los contribuyentes, que no tienen que ir examinando y analizando normas y jurisprudencia para saber que les resultaba de aplicación. Estos derechos pueden ser sistematizados de la siguiente manera:

Derechos en general:

1. Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
 - a) Ayuda a la presentación de documentos y plazos

- b) Formas de pago y posibilidades de aplazamiento.
2. Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.
 3. Derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos tributarios en los que tenga la condición de interesado.
 4. Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria.
 5. Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante
 6. Derecho a que la Administración tributaria municipal guarde absoluta reserva y confidencialidad respecto a las informaciones obtenidas para fines tributarios.

7. Derecho a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria.

Derechos en el procedimiento de *aplicación de los tributos*:

1. Derecho a obtener las devoluciones de ingresos indebidos que procedan, con abono del interés de demora.

2. Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa.

3. Derecho 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 y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en la ley.

4. Derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que resulten aplicables.

Otros derechos:

1. Derecho a ser reembolsado del coste de los avales y otras garantías aportados

para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda.

2. Derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas, así como derecho a obtener copia sellada de los documentos presentados ante la Administración.
3. Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.
4. Derecho a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en la ley.

Todos estos derechos deben ser respetados por la Administración tributaria municipal, en general, y podrán ser invocados ante los propios servicios tributarios municipales, el Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid, el Tribunal Económico-administrativo Municipal y ante los órganos jurisdiccionales competentes.

Además de los derechos reconocidos en la Ley General Tributaria y al considerar el

derecho a una buena Administración como un auténtico derecho y no visto como un principio rector, el Defensor del Contribuyente puede desempeñar una importante función. Junto a la utilización de los principios del art. 103 CE como criterios de denuncia de disfuncionalidades administrativas y de creación de conciencia de voluntad administrativa de revisión, corrección y modernidad, también ha de tener en cuenta los principios que en el artículo 133 se enumeran: eficacia, eficiencia, racionalidad organizativa, jerarquía, simplificación de los procedimientos, desconcentración, coordinación, cooperación, imparcialidad, transparencia, lealtad institucional, buena fe, protección de la confianza legítima, no discriminación y proximidad a los ciudadanos.

Determinado el ámbito objetivo de actuación del Defensor del Contribuyente no quiere decir que resulte claro para los distintos departamentos tributarios municipales, sobre las respuestas a la solicitud de informe que el Defensor del Contribuyente, o incluso del Pueblo, les requieren. La experiencia ha demostrado que existe un área gris, confusa que a veces es utilizada por los distintos departamentos para resistirse a la evacuación del informe. Se trata de casos límite pero que ponen de relieve el ánimo cooperante o no del servicio municipal concernido. Si la actua-

ción del departamento llega a obstaculizar el trabajo del Defensor del Contribuyente existen dos mecanismos: mencionar su actuación en la Memoria Anual como servicio municipal no cooperante, o bien indicarla en el Informe Trimestral ante la Comisión Especial de Sugerencias y Reclamaciones del Pleno del Ayuntamiento de Madrid. Parece que a nadie le gusta que le recriminen en público su gestión.

4. La Comisión Especial de Sugerencias y Reclamaciones

Por tanto, el Defensor del Contribuyente realiza dos funciones: la principal, o función defensora o garantizadora de los derechos y garantías del contribuyente previstos en el art. 34 LGT; y, la función de asesorar, informar, atender, mediar y educar que persigue la tutela y la satisfacción de los derechos de los contribuyentes de manera preceptiva a través de distintas iniciativas: cursos de formación, concursos de dibujo para escolares, publicaciones y fomento de la conciencia fiscal y educación tributaria.

El Decreto del Alcalde de 9 de julio de 2004, de creación de la Oficina establece, como ya ha quedado reflejado, la obligación trimestral de suministrar a la Comisión Especial de Sugerencias y Reclamaciones, copias

de las reclamaciones y sugerencias presentadas y de las contestaciones dadas a las mismas.

La primera Comisión Especial de Sugerencias y Reclamaciones se crea el 23 de julio de 2004, por acuerdo plenario y la segunda el 10 de julio de 2007, tras el correspondiente proceso electoral municipal. Esta Comisión, regulada por la Ley 57/2003, es permanente del Pleno corporativo, de carácter especial, a la que se le asigna la finalidad de incrementar la participación ciudadana y de defender sus derechos. Asimismo, supervisa la actividad de la administración municipal, dando cuenta al Pleno de las quejas presentadas, y de las resoluciones dadas. Para el desarrollo de estas funciones, la Ley obliga a que todos los Órganos de Gobierno y Administración colaboren con la Comisión Especial.

La Comisión está compuesta por miembros del Pleno, con participación de todos los grupos políticos de forma proporcional al número que cada uno de ellos tenga en el Pleno.

Una vez designados los miembros de la Comisión (Resolución del Presidente del Pleno de 15 de septiembre de 2004), la Comisión Especial celebró su sesión constitutiva el 2 de febrero de 2005, habiéndose reunido, desde

entonces, trimestralmente en cada una de las cuales comparecieron los titulares de los órganos que tramitan dichas sugerencias y reclamaciones.

Junto con la remisión de las reclamaciones y sugerencias presentadas cada trimestre, se envía un informe explicativo y de las estadísticas precisas para un mejor entendimiento de lo realizado en este ámbito por la Oficina del Defensor del Contribuyente. En el CD Rom se contienen las sugerencias y reclamaciones presentadas, junto con distinta información, como el número de registro, fecha de presentación y de terminación, objeto de la reclamación o sugerencia, días de tramitación, sentido de la resolución (estimada o desestimada).

La existencia de esta Comisión Especial impone el anclaje democrático del Defensor del Contribuyente, al dar cuenta de manera directa a los representantes de los ciudadanos madrileños

5. El Defensor del Pueblo y el Defensor del Contribuyente

Se establece en el Decreto de creación del Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid que “todas las advertencias, recomendaciones y sugerencias hechas por el Defensor del Pueblo a los servicios tributa-

rios municipales, serán remitidas a la Oficina del Defensor del Contribuyente para su conocimiento y efectos oportunos”.

Como es sabido, el Alto Comisionado de las Cortes Generales, según el artículo 54 CE, tiene entre sus amplias competencias la de revisar la actuación administrativa y las normas relacionadas con la Hacienda Pública, formulando las consiguientes advertencias y propuestas o incluso interponiendo un recurso de inconstitucionalidad, habida cuenta de que a este órgano se le atribuye la defensa de los derechos de los ciudadanos comprendidos en el título I del texto constitucional, dentro del que se encuentran los principios tributarios constitucionales.

El Defensor del Contribuyente podía haber nacido como órgano específico dependiente del Defensor del Pueblo o ser sustituido por un reforzamiento de los servicios de éste especializados en cuestiones fiscales. Al final se trata de un órgano específico para las reclamaciones tributarias, dentro de la propia estructura de la Administración, lo que produce cierta confianza, y potencia su efectividad.

Este precepto, por tanto, trata de coordinar la actividad de uno y otro Defensor, al unificar el tratamiento de las quejas presentadas

ante el Defensor del Pueblo de temas tributarios municipales. Esto al mismo tiempo que coordina, está poniendo sobre la mesa el solapamiento existente entre ambas instituciones. En la práctica, no ha sido la primera vez, ni será la última que los contribuyentes madrileños presentan ante ambos órganos, quejas, que como ya se ha adelantado, reciben un trato idéntico, al resolver el propio Defensor del Contribuyente, en el caso que se interponga ante el mismo, e informar la resolución, en el caso, que solicite informe el Defensor del Pueblo, llegando, pues, a la misma solución.

Todo lo anterior pone de manifiesto lo necesario que hubiera sido el estudio de interrelaciones entre ambas instituciones, así como su mutua colaboración en beneficio de todos, para evitar duplicidades y posibles respuestas divergentes para los mismos casos.

Entre las competencias del Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid se encuentra la tramitación de las quejas presentadas por los ciudadanos ante el Defensor del Pueblo por actuaciones tributarias municipales.

Como es sabido, los ciudadanos pueden presentar sus quejas ante el Defensor del

Pueblo, si éste lo estima oportuno y concurren los requisitos, puede iniciar el procedimiento de queja, que consiste en lo siguiente:

- se traslada a la Administración municipal competente, en este caso, el Ayuntamiento de Madrid, para que en el plazo de quince días, según señala la Ley Orgánica del Defensor del Pueblo, se remita el correspondiente informe, sobre la queja; y,
- El Alcalde traslada el informe, junto con los documentos que se estimen oportunos.

No se trata de un solapamiento de funciones, salvo para los casos de contribuyentes que reclaman a través de todos y cada uno de los sistemas que se ponen a su alcance, lo que produce un trabajo añadido para todos.

6. El Consejo para la Defensa del Contribuyente y el Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid

Como es sabido, el Consejo para la Defensa del Contribuyente se limita al ámbito de la Administración estatal, por lo que ni Comunidades Autónomas, ni Corporaciones Locales se encuentran en su ámbito competencial⁴.

En todo caso, es preciso hacer notar que la remisión de quejas entre ambos Defensores, Estado y Ayuntamiento de Madrid es muy corriente, existiendo un interés mutuo por la resolución final de los expedientes trasladados.

A nuestro entender, aun a pesar de que la Ley de Haciendas Locales sea una norma estatal, tan solo cubre un papel que no pueden realizar las Ordenanzas Fiscales, sobre todo, por el rango legal de una y otra. Por lo demás, la Ley de Capitalidad, así como la Ley de Modernización del Gobierno Local dan carta de naturaleza a este tipo de órganos de defensa de los derechos y garantías de los ciudadanos, a través de distintos medios, Comisión Especial de Sugerencias y Reclamaciones del Pleno del Ayuntamiento, Defensor del Vecino, etc. Por todo ello, vemos en estos momentos inviable una vuelta a tras en el entramado de los medios de defensa de los ciudadanos.

⁴ Cfr. J. Lasarte, “El Consejo para la Defensa del Contribuyente”, en XLIX Semana de Derecho Financiero, “*La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria*”, Madrid, 2005, págs. 263 y ss.

7. *El Defensor del Contribuyente y el Defensor del Vecino en el Ayuntamiento de Madrid*

El artículo 27 de la Ley de Capitalidad y Régimen Especial de Madrid prevé la creación del Defensor del Vecino, así como el deber de colaboración de todos los órganos de Gobierno y de la Administración municipal con el mismo.

Se trata de un órgano especializado por razón de la materia y competencia local, consistente en la defensa de los derechos de los vecinos, que posee alguna referencia en el Derecho comparado, por poner algún ejemplo, *la Médiatrice de la Ville de Paris*, y en el Derecho interno, como puedan ser, los defensores existentes en algunos municipios de Cataluña –Hospitalet y Santa Coloma– y del País Vasco –Irun y Vitoria–, y Sevilla entre otros.

Existentes dos antecedentes en el seno del Ayuntamiento de Madrid que deben ser puestos de manifiesto en atención a la función que realizan. En primer lugar, la Comisión Especial de Sugerencias y Reclamaciones, y en segundo, el Defensor del Contribuyente (Decreto de Creación de 9 de julio de 2004).

En relación con el primero, la Comisión Especial de Sugerencias y Reclamaciones se crea el 23 de julio de 2004, por acuerdo plenario. Esta Comisión, regulada por la Ley 57/2003, es permanente del Pleno corporativo, de carácter especial, a la que se le asigna la finalidad de incrementar la participación ciudadana y de defender sus derechos. Asimismo, como ya se ha explicado, supervisa la actividad de la administración municipal, dando cuenta al Pleno de las quejas presentadas, y de las resoluciones dadas. Para el desarrollo de estas funciones, la Ley obliga a que todos los Órganos de Gobierno y Administración colaboren con la Comisión Especial.

Es por todo ello, que puede pensarse en un solapamiento de funciones entre el Defensor del Vecino, y el sistema obligatorio para todos los ayuntamientos de un sistema de sugerencias y reclamaciones. Es de suponer que la creación del Defensor del Vecino pueda modificar la organización actual del sistema de sugerencias y reclamaciones, en el sentido que lo más razonable es pensar que el nuevo instrumento de defensa acoja en sus funciones las competencias que en esta materia tiene asumidas el Director General de Calidad y Atención al Ciudadano.

En cuanto al segundo de los antecedentes a citar es el Defensor del Contribuyente, sin

duda alguna, con inspiración en el mismo espíritu y fines que el resto de Defensores en la Administración actual. La institución del Defensor del Contribuyente nace con el objeto de mejorar la equidad y eficiencia del sistema tributario local, dando amparo a situaciones de desprotección en las que pueden verse determinados contribuyentes; y, también, creando los cauces y procedimientos de participación de los ciudadanos en las políticas tributarias, detectando las disfunciones y anomalías del sistema a través de las quejas y sugerencias presentadas por éstos.

La creación de la Oficina del Defensor del Vecino debe enmarcarse dentro de la tendencia de ofrecer la mejor prestación de servicios a los ciudadanos, mediante la técnica de dotar a éstos de un canal ágil y de fácil acceso para hacer llegar a la Administración municipal las quejas sobre el funcionamiento de sus servicios. Se trata a fin de cuentas de un mecanismo por el que se incorpora una preocupación por la mejora en la calidad de los servicios municipales.

Frente a la existencia futura de la existencia del Defensor del Vecino y dada la disparidad y heterogeneidad de las quejas y reclamaciones, razones de especialidad, agilidad, eficacia, sensibilidad e incluso complejidad de la materia, hacen necesario establecer un

único centro de tramitación y resolución de todas aquellas que tengan relación con la materia tributaria. No se trata de crear una *reserva* tributaria separada de lo que sería el normal cauce de reclamaciones y sugerencias, sino que son las razones antes apuntadas, concretamente la complejidad, especialidad y sensibilidad hacia los contribuyentes, las que hacen necesario un análisis unitario y completo del fenómeno tributario local madrileño. Asimismo, el artículo 137 del Reglamento Orgánico del Pleno señala a estos efectos que “las quejas, reclamaciones o sugerencias que, relacionadas con los procedimientos administrativos de naturaleza tributaria de la competencia del Ayuntamiento de Madrid, se presenten por los contribuyentes con relación al funcionamiento de los servicios de gestión tributaria, se regirán, en su caso, por lo que se disponga para la Oficina de Defensa del Contribuyente”. Y lo mismo ocurre en el ámbito estatal en donde concurren el Defensor del Pueblo, con el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

En cuanto a los fines que debe perseguir el Defensor del Vecino, son los siguientes:

- dar amparo a situaciones de desprotección en las que pueden verse determinados ciudadanos;

- crear los cauces y procedimientos de participación de los ciudadanos en las políticas públicas;
- detectar disfunciones y anomalías en la aplicación de los procedimientos administrativos a través de las quejas y sugerencias presentadas;
- hacer real el nuevo modelo de las relaciones entre la Administración Municipal y el ciudadano. Esta nueva etapa se basa en la transparencia administrativa y el correcto funcionamiento de los servicios municipales.

Desde su inicio, el Defensor del Vecino debe tener la vocación de ser un órgano independiente, con la legitimidad necesaria para resolver las quejas y reclamaciones de los ciudadanos, así como para dirigir recomendaciones con el fin de solventar las disfunciones observadas y aumentar la calidad en la prestación de los servicios municipales.

El texto del artículo 27 LEM sólo nos da alguna pista sobre las funciones del Defensor del Vecino, ya que se remita a una regulación orgánica que las fije. La realización de las funciones que tiene asignadas el Defensor del Vecino va a estar condicionada por la regula-

ción que se apruebe por el Ayuntamiento de Madrid. Como no podía ser de otra manera, dependerá de la legítima autoorganización administrativa para diseñar la estructura y procedimiento del Defensor del Vecino.

La experiencia en Madrid indica que el volumen de quejas y reclamaciones puede llegar a 35.000 anuales, lo que significa que dependiendo del tratamiento que se quiere dar a las mismas, es necesario una estructura u otra. Así, si se quiere una forma de trabajo similar a la del Defensor del Contribuyente, se precisa de una organización muy potente, con personal muy cualificado técnicamente, y con un alto coste, ya que no son las dependencias administrativas las que resuelven directamente, sino que serán los vocales del Defensor del Vecino tras el correspondiente examen de los hechos, las alegaciones de los ciudadanos, y el informe del departamento correspondiente quienes resolverán, por lo tanto, en este último caso, se debe tener una relación de puestos de trabajo importante dado el potencial número de quejas.

Asimismo, si se quiere que el Defensor del Vecino sea verdaderamente operativo debe tener un rango importante dentro de la organización, primero, para garantizar su independencia, y segundo, para poder imponer su criterio a Direcciones Generales o Concejalías.

Asimismo, el hecho de dar cuenta al Pleno de su memoria anual, no solo da brillo a la labor del Defensor del Vecino, sino que se trata de un elemento más que debe redundar en la independencia del mismo, y en la publicidad de su labor.

Además, el nombramiento del Defensor del Vecino debe venir dado por un número determinado de años, e independientemente de quien le nombre, para así poder garantizar su trabajo. Sería además conveniente que pudiera preverse la fórmula de nombramiento a mediados de una legislatura, y como no, también las causas de cese.

8. El Defensor del Contribuyente y el Defensor del Pueblo Europeo

El Defensor del Pueblo Europeo investiga las quejas que sobre la administración impropia por las instituciones y servicios de la Unión Europea. Dicha administración impropia se produce cuando una institución pública no actúa de acuerdo con un principio o una norma que es vinculante. El control sobre las Administraciones internas (es decir, sobre las Administraciones de los distintos países miembros de la UE) está excluida de las competencias de este Defensor del Pueblo Europeo. A primera vista, hay que decir que este límite

restringe el papel de este Defensor en relación con la defensa de los contribuyentes, ya que la tributación de la UE reside en la legislación y administración de los Estados Miembros.

No obstante lo anterior, puede ser interesante explicar el control que el Defensor del Pueblo Europeo puede desarrollar en el caso del procedimiento infractor, conducido por la propia Comisión de la UE. En la fase preliminar, la Comisión analiza los temas puestos sobre la mesa por el contribuyente. El Defensor del Pueblo Europeo debería vigilar que la acción administrativa, en este caso, de evaluación y calificación de los hechos puestos de manifiesto por el contribuyente, se realice de la forma más aséptica posible, sin que se responda a intereses políticos.

Otras posibilidades para quejarse ante el Defensor del Pueblo Europeo es por la falta de respuesta de cualquiera de las instituciones europeas, lo que puede producir un estímulo o reactivación del procedimiento ante la Comisión, por ejemplo.

Por tanto, teniendo en cuenta que la función principal del Defensor del Pueblo Europeo consiste en el control de las instituciones europeas, tenemos que añadir la función del estímulo de la Comisión, en relación con la

respuesta en tiempo, y el de un proceso de decisión transparente y consistente.

9. *Luces y sombras del Defensor del Contribuyente.*

Desde la creación del primer *Ombudsman*, no necesariamente tributario, han aparecido voces tanto a favor como en contra de su creación. Dos son las cuestiones especialmente controvertidas, la primera, es su ubicación en la estructura administrativa en relación con un control interno; y, en segundo lugar, los efectos de sus resoluciones, es decir, el encaje en el sistema legal de recursos y reclamaciones existente.

Desgranemos algo más lo anterior. En cuanto a la estructura administrativa se ha criticado su labor al poderse realizar funciones ya asumidas por otros órganos administrativos, así si, por ejemplo, se trata de perseguir la calidad, que como es sabido, constituye uno de los fines de la Oficina del Defensor del Contribuyente, este objetivo puede solaparse con el de las Direcciones Generales de Calidad existentes en algunos municipios, pero su especificidad y complejidad hacen necesaria la presencia de este tipo de órganos, que han venido a ocupar un nicho desocupado de insatisfacción de los contribuyentes, como se ha demostrado por el volumen de reclama-

ciones gestionadas. El mismo argumento de solapamiento funcional puede usarse en el caso que se lleve a cabo un papel de auditoría interna por parte del Defensor del Contribuyente, la confusión se puede dar con los servicios de control interno o inspecciones de servicios municipales. Ni qué decir tiene que el rol del Defensor no puede confundirse con el de la auditoría interna, sin perjuicio de que su propia existencia puede incomodar algunos servicios tributarios.

También hemos citado la revolución que la existencia de las reclamaciones presentadas y su posterior procedimiento resolutorio por el Defensor del Contribuyente produce en el sistema legal de recursos y reclamaciones, lo que permite a algunos críticos mantener que es abrir por la puerta de atrás, una impugnación de actos firmes. Estos mismos autores, señalan que las propias resoluciones de los defensores no tienen una eficacia directa e inmediata, que son simples opiniones, sin posibilidad alguna de obligar a su cumplimiento, y que el efecto contrario, es decir, el incumplimiento por parte de los servicios no lleva aparejada ninguna sanción. Estamos, pues, en un tema crucial, que es la propia naturaleza jurídica de las resoluciones que emite el Defensor, ya que no son acto administrativo, ni supone que tengan una eficacia directa e inmediata. Ahora bien, esto tampoco

quiere decir que no tenga importancia alguna en el mundo del Derecho. Estamos seguros que cualquier funcionario al que se le pone de relieve la inadecuación de un acto al Derecho, tratará de rectificar, y además nada impide que las resoluciones de cualquier Defensor puedan ser utilizadas en un juicio para la mejor defensa de su derecho, o como prueba de la responsabilidad de la Administración.

Todo ello por no hablar de la legitimidad y la fuerza moral que debe arropar a la institución, y que sin duda, son la mejor herramienta para la eficacia de sus resoluciones. Asimismo, todo esto debe conjugarse con el necesario diálogo que debe existir en la toma de decisiones con trascendencia tributaria, en supuestos conflictivos, entre el Defensor del Contribuyente y los Servicios Municipales Tributarios.

A todas estas cuestiones hemos tenido que hacer frente, pero también llama la atención la expansión de este tipo de órganos en la Administración, e incluso fuera de ella, y la demanda creciente que se observa, por lo que nos atreveríamos a decir, que se trata de una demanda que no había sido cubierta hasta el momento de modo satisfactorio. Hemos observado con perplejidad las quejas que se presentan sobre temas que habitualmente no se impugnan -por falta de cauce procesal,

probablemente-, como actos de trámite, o bien cuestiones para los que no existe una normativa clara de desarrollo, en fin, observamos la utilidad de este medio, como instrumento que complementa el régimen general de impugnación. Nada más hay que ver el volumen de reclamaciones y sugerencias presentadas ante la Oficina del Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid, que rozan las 25.000, en menos de seis años de vida, con un porcentaje de resoluciones favorables de alrededor del 40%.

Los defensores, de alguna manera, viven del mal funcionamiento del sistema legal de impugnación de actos administrativos. Y es precisamente ahí donde radica su éxito. El contribuyente busca una resolución rápida, ágil y certera, y los Defensores del Contribuyente deben estar en condiciones de ofrecer aquello que demandan los ciudadanos.

Sin duda alguna, todas las críticas anteriores tienen su razón de ser, pero la propia existencia de las mismas, y su proliferación resaltan el hecho por el cual se han creado, y que radica en el déficit en la defensa de los derechos y las garantías de los contribuyentes, que no se encontraba cubierto satisfactoriamente por el derecho de queja y/o petición. Además, las memorias presentadas por estas instituciones de defensa se revelan como un

buen complemento a los métodos habituales de impugnación.

En nuestro sistema legal sólo los actos administrativos pueden ser impugnados, sin embargo, muchas cuestiones enmarcadas en la fase preliminar del proceso y que determinan la conclusión final no pueden ser impugnadas, por lo que en estas situaciones los defensores del contribuyente pueden actuar, sin tener que esperar al final del procedimiento, y sin entrar en conflicto con los recursos administrativos.

El problema principal radica en la naturaleza de las resoluciones o decisiones adoptadas por el Defensor del Contribuyente. Como es sabido, estas resoluciones no son actos administrativos, ni tampoco sirven como base para exigir a la Administración una acción determinada. No obstante, esto no quiere decir que no tenga ningún significado legal, ya que, por ejemplo, estas resoluciones pueden servir como base, o como prueba complementaria del control al que se somete a la Administración tributaria por los Jueces o Tribunales.

A pesar de la delicada posición que ocupa en el procedimiento de aplicación de los tributos, el Defensor del Contribuyente es capaz de llevar a cabo satisfactoriamente las

funciones para las que ha sido creado, siempre y cuando se cumplan determinadas premisas:

1. El aspecto más importante de la institución reside en la influencia moral que puede ejercer sobre los contribuyentes y la Administración tributaria bajo su control, aspecto que debe ser analizado junto con su capacidad de persuadir.

2. Los objetivos establecidos sólo pueden ser cumplidos si se posee una cierta independencia de la Administración que ha de controlar. Esta independencia se hace notar también del grado de publicidad que se le quiera dar a una figura de tan elevada importancia. La falta de publicidad de la misma y su desconocimiento entre los contribuyentes dan lugar a su ineficacia.

3. La Administración tributaria objeto de control debe asumir, si no desde un punto de vista estrictamente legal, sí desde luego desde el punto de vista moral, las sugerencias y recomendaciones del Defensor del Contribuyente.

4. La complementariedad de los Jueces y Tribunales con los Defensores del Contribuyente significa que su existencia no da lugar a una innecesaria duplicidad como algunos han

aventurado, sino todo lo contrario, permite a los ciudadanos y usuarios de los servicios públicos elegir la forma apropiada de impugnación que prefiera, según sus circunstancias. Alguien que quiera una sentencia, obviamente vinculante, tiene el derecho fundamental de la tutela judicial efectiva. Una posibilidad adicional consiste en impugnar ante el Defensor del Contribuyente en lugar de un Tribunal. Eligiendo aquél, el ciudadano evita costes y consigue un resultado más rápido. Además los procedimientos de los Defensores son más flexibles, que aquellos otros de un órgano jurisdiccional.

Entendemos, dada nuestra experiencia, que el sistema legal de recursos está agotado. El control interno administrativo tradicional no funciona: el principio de jerarquía administrativo que en muchos casos, por corporativismo, no inicia sus actuaciones; y el control judicial es gravoso, caro en dinero y tiempo. Así se llega a la conclusión de que estos controles o no cumplen su función, o son excesivamente caros y lentos, por lo que se deduce la necesidad de introducir en nuestro derecho una nueva figura que fiscalice y controle la Administración tributaria y ofrezca mecanismos alternativos a los tradicionales para la resolución de conflictos.

Debido a que en España existen distintos niveles de Defensores del Contribuyente: estatal, autonómico y local, cada uno, como no podía ser de otra manera, con competencias materiales y territoriales diversas, se tiene que articular alguna fórmula de colaboración entre ellos. Al menos en esa red de Defensores se permitiría llamar la atención sobre la información y la experiencia de sus colegas.

La creación de un Defensor del Contribuyente tiene dos efectos:

1. Complementa los instrumentos de diálogo y defensa existentes para los contribuyentes; y,
2. Posee, a medio plazo, un efecto positivo sobre el funcionamiento acompañado y la calidad de los servicios que presta la Administración tributaria.

Por todo ello, entendemos que el Defensor del Contribuyente es un instrumento idóneo y fundamental para lograr una mayor transparencia y calidad en la prestación del servicio tributario, y para alcanzar el anhelado equilibrio en las relaciones entre el contribuyente y la Administración. Para el logro de estos fines resulta crucial la suficiente independencia de la que pueda gozar el Defensor del Contribuyente de la Administración a controlar.

El defensor del Contribuyente es concebido para resolver los conflictos de los ciudadanos con la Administración tributaria desde la persuasión, el diálogo y la mediación, que coexiste de modo respetuoso, pacífico y coordinado, con las formas tradicionales de control en la defensa de los derechos y garantías de los contribuyentes, con la finalidad de complementarlos, dinamizarlos y, con ello, hacerlos más eficaces.

