

EL CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

María Begoña Villaverde Gómez
Universidad de Santiago de Compostela

SUMARIO

1. Introducción.
2. Naturaleza jurídica:
 - a. Defensor especial.
 - b. Consultiva.
3. Composición.
4. Estructura y funcionamiento.
5. Competencias:
 - a. Análisis de sus competencias.
 - b. Compatibilidad con las competencias de otros órganos.

1. INTRODUCCIÓN

La creación de un Consejo para la Defensa del Contribuyente supone una medida novedosa dentro del ámbito tributario. Como primera cuestión, surge la pregunta acerca de su necesidad, teniendo en cuenta la existencia en el ordenamiento tributario de otras instituciones que tratan de garantizar el correcto desarrollo del procedimiento administrativo en materia tributaria o, en un marco general, de un Defensor del Pueblo que tiene atribuida como función la protección de los derechos fundamentales del ciudadano así como la garantía del funcionamiento adecuado de todas las Administraciones Públicas, en la que se inserta la Administración Tributaria, aun cuando las actuaciones administrativas en materia tributaria se desarrollan a través de la AEAT. El establecimiento del Consejo para la Defensa del Contribuyente responde a una tendencia más amplia que se recoge en el art. 96 LGT, que establece el marco en el cual deben desarrollarse las relaciones de

* Área de Derecho Financiero y Tributario

colaboración entre la Administración y los particulares (1). En este artículo se promueve la participación de distintos representantes de la sociedad en las reformas tributarias (párrafo 2), a la vez que establece la obligación de la Administración de asistir e informar a los contribuyentes (párrafo 3), aspectos ambos incluidos entre las actividades del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

2. NATURALEZA JURÍDICA

El art. 1.1 del RD 2458/1996, de 2 de diciembre, por el que se crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente (en adelante, RD), otorga naturaleza asesora a este órgano, sin perjuicio de las competencias atribuidas a su unidad operativa adscrita.

Si atendemos a la composición y a las funciones que se atribuyen a este Consejo, cabe señalar que posee una naturaleza jurídica mixta entre un órgano de tipo consultivo y un defensor especial. De tal calificación se deriva que sea considerado un órgano de carácter auxiliar, dado que sus funciones no son creadoras de derecho, sino que lleva a cabo una labor de vigilancia, de control o de asesoramiento y consulta. La denominación órganos auxiliares no hace referencia a que sean órganos que auxilien a otros órganos, como órganos dependientes y menores, sino a que se trata de órganos que coadyuvan y tratan de garantizar la correcta actuación estatal en ciertos campos especialmente complejos (2).

a. Defensor especial

En casi todos los ordenamientos de nuestro entorno se ha recibido la figura del *Ombudsman*, instituto sustancialmente encaminado a tutelar al

-
- (1) ARIAS VELASCO, J., encuadra al Consejo para la Defensa del Contribuyente en este art. 96 LGT, en *El consejo de defensa del contribuyente*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Informe 11/97. También ponen de relieve esta finalidad de colaboración entre Administración y contribuyente LASARTE ALVAREZ, J., SANCHEZ PEDROCHE, J.A., *La gestión tributaria. Relaciones entre Hacienda y los ciudadanos en los procedimientos de aplicación del tributo*, en Manual General de Derecho Financiero. Tomo II. Derecho Tributario. Parte General, 2ª ed., Comares, Granada, 1997, pág. 322 y 324.
 - (2) AGUILAR FERNANDEZ-HONTORIA, J., *A propósito del Defensor del Pueblo: los rasgos definidores de la posición jurídica de los órganos auxiliares* en *Las Cortes Generales*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987, pág. 398.

ciudadano del abuso, entendido muy ampliamente, de los poderes de las autoridades administrativas (3). En nuestro ordenamiento, a nivel estatal, ha sido introducido el Defensor del Pueblo, en el art. 54 CE, presentando ciertos rasgos en común con el Consejo de Defensa del Contribuyente. Ambos son órganos auxiliares pero independientes en sus funciones, no sujetos a una relación de jerarquía o subordinación.

Ahora bien, dos rasgos van a permitir trazar una línea delimitadora entre ambos. Fundamental es la diferencia que deriva de su distinto origen; así, el Defensor del Pueblo es nombrado por el Parlamento, convirtiéndose en un órgano fiduciario de éste para el control del ejecutivo. Sin embargo, el Consejo para la Defensa del Contribuyente se constituye en órgano auxiliar de la Secretaría de Estado de Hacienda, siendo sus miembros nombrados por el Ministro de Economía y Hacienda, lo que puede propiciar, en principio, que su independencia se vea limitada. Por otra parte, el ámbito en que puede actuar este Consejo para la Defensa del Contribuyente es, sin duda, mucho más restringido, ya no sólo porque su actuación se limita a la materia tributaria sino que además dicha actuación se circunscribe a los procedimientos en materia tributaria. Estos dos datos permiten entender que nos encontramos ante lo que FAIREN denomina *ombudsmen especializados* (4), debido a que no son nombrados por el Parlamento y sólo se ocupan de supervisar determinados campos de acción.

Presenta en común con el defensor puro la realización de una función de defensa de los derechos de los ciudadanos, aunque en ámbitos diversos, cuestión a la que haremos referencia en cuanto posible fuente de conflictos de competencias entre ambos. Aun en ámbitos coincidentes, el Defensor del Pueblo posee una doble vía para la realización de esta función; además del control de la actividad administrativa, tiene una facultad de impulso de la jurisdicción de la que carece el Consejo para la Defensa del Contribuyente. Función peculiar y de suma importancia, ya que es el único órgano que posee

(3) LA PERGOLA, A., *Ombudsman y Defensor del Pueblo: apuntes para una investigación comparada*, traducción de Cascajo Castro, J.L., Revista de Estudios Políticos, nº 7/1979, pág. 69.

(4) FAIREN GUILLEN, V., *Temas del ordenamiento procesal. Tomo III. La defensa de los derechos humanos. El Defensor del Pueblo. El Tribunal Constitucional*. Tecnos, Madrid, 1982, pág. 1532 y ss.

la doble legitimación, es la que el art. 162. 1. a/ y b/ de la Constitución concede al Defensor del Pueblo, al otorgarle legitimación para interponer los recursos de inconstitucionalidad y de amparo (5).

Los medios de los que disponen para tal actividad son similares, pudiendo investigar y solicitar informes a la Administración con relación a las quejas presentadas; ninguno de los dos goza de poder para modificar o anular los actos que entiendan realizados de modo incorrecto, limitándose su labor a la informativa o preparatoria de control (6). Las facultades inquisitivas de las que dispone el Consejo se señalan en la norma undécima de la Resolución de 14 de febrero de 1997, de la Secretaría de Estado de Hacienda, por la que se establece el procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas, reclamaciones y sugerencias (7); conforme a ella, las Unidades de tramitación recabarán la información precisa para un adecuado conocimiento del problema (nº 4), y si no contestan en plazo, se abrirá un plazo para que los interesados muestren su disconformidad, transcurrido el cual las Unidades de tramitación emitirán su informe y los expedientes a los órganos competentes del Consejo (nº 7). Si se comparan con las facultades previstas en los art. 18 a 21 de la LO 3/1981, de 6 de abril, del Defensor del Pueblo, éste está dotado de unas posibilidades de actuación mucho más amplias, acompañadas de mayores poderes sobre los funcionarios que resulten afectados.

Además de su distinto origen y ámbito de actuación, separa a estas dos instituciones el carácter colegiado del Consejo para Defensa del Contribuyente, mientras que el Defensor del Pueblo se presenta como un órgano unipersonal aunque rodeado de una estructura organizativa suficiente para el desarrollo de su actividad.

(5) VARELA SUANZES-CARPEGNA, J., califica esta actividad del Defensor del Pueblo como un control semicontencioso o de impulso jurisdiccional. En *Naturaleza jurídica del Defensor del Pueblo*, Revista Española de Derecho Constitucional, nº 8/1983, pág. 72 y ss.

(6) Ello propició que algunos autores se planteasen si el Defensor del Pueblo realizaba una auténtica labor de control. Ofrece un detenido examen VALERA SUANZES-CARPEGNA, J., *Naturaleza jurídica del Defensor del Pueblo*, op cit, pág. 67 y ss.

(7) Resolución que desarrolla la disposición final única del RD 2458/1996, de 2 de diciembre, por el que se crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente en la Secretaría de Estado de Hacienda.

b. El carácter consultivo.

Además de Defensor especial, el Consejo de Defensa del Contribuyente debe catalogarse como órgano consultivo, en lo que se refiere a sus funciones de asesoría con relación a la resolución de las quejas transmitidas al Secretario de Estado de Hacienda y de propuesta al mismo de las modificaciones normativas o procedimentales pertinentes para la mejor defensa de los derechos de los contribuyentes (8) (art. 2. g y h RD).

Es ya tradicional la clasificación de la Administración Pública en activa, consultiva y de control, atendiendo a las funciones realizadas. Será consultivo el órgano que realice una función consultiva, es decir, la formulación de juicios y opiniones para aconsejar o asesorar a los demás órganos de la Administración Pública. Para FONT I LLOVET (9) sólo cabe hacer referencia a órganos consultivos cuando realizan esta función de modo exclusivo, dejando al margen a aquellos que la realizan de modo parcial; distinta opinión es la mantenida por LAVILLA RUBIRA (10), quien entiende suficiente con que ésta sea una parte significativa de su actividad.

Admitiendo que se trata de un órgano consultivo, o que al menos desempeña importantes funciones consultivas en materia de procedimientos tributarios, debe encuadrarse en una de las categorías de la Administración consultiva, como órgano consultivo clásico o como consejo de Estado Mayor, también llamado *staaf and line*. Si bien no responde por entero a las características de uno u otro (11), lo cierto es que se acerca más a los rasgos del órgano colegial o clásico, dado que se trata de un órgano sustantivo, independiente, con miembros dotados de alta competencia técnica, que desarrolla una actuación intermitente, siempre con relación a un tema concreto, que debe seguir unos cauces formales tanto para su petición como

(8) Inciden en el carácter de órgano asesor del Consejo para la Defensa del Contribuyente LASARTE ALVAREZ, J., SANCHEZ PEDROCHE, J.A., *La gestión.., op. cit.*, pág. 322.

(9) FONT I LLOVET, T., *Voz Organos Consultivos*, Enciclopedia Jurídica Seix Barral, Tomo XVIII, Ed. Seix Barral, 1986, pág. 709.

(10) LAVILLA RUBIRA, J.J., *Voz Administración consultiva*, Enciclopedia jurídica Básica, Civitas, tomo I, pág. 249.

(11) RUIZ MIGUEL, C., recoge los rasgos fundamentales de cada tipo de órgano consultivo, en *Consejo de Estado y Consejos consultivos autonómicos*, ed. Dykinson, Madrid, 1995, pág. 16 y ss.

para su resolución -adoptando la forma de dictamen-, con el valor, no vinculante en el caso que nos ocupa, de un informe dentro del procedimiento en el que se inserte y presentando además la nota de la colegialidad. Debe tenerse en cuenta, también, la presencia de una faceta de órgano participativo, incluyendo entre sus miembros sectores sociales con intereses en la materia. Por otra parte, se trata de un consejo especial o sectorial, al circunscribir su actividad consultiva a un determinado ámbito, el de los procedimientos tributarios.

Finalmente, si atendemos a la competencia territorial de que está dotado, ésta abarca a todo el Estado, pero sólo en lo que se refiere a la Administración Tributaria del Estado, con lo que puede indicarse que posee una competencia estatal especial.

3. COMPOSICIÓN

El RD señala que el Consejo para la Defensa del Contribuyente estará formado por un presidente y 16 vocales. En su composición se observa un equilibrio entre miembros que gozan de una alta cualificación técnica con aquellos otros que son nombrados en atención a criterios de tipo político, lo que pone de manifiesto la naturaleza mixta entre órgano clásico y consejo participativo con la que se constituye este Consejo.

a. El Presidente

Conforme al art. 5 del RD, el Presidente ha de ser una persona de reconocido prestigio en el ámbito tributario con, al menos, diez años de experiencia profesional. Se atiende, pues, de un modo predominante a la formación técnica, por cuanto se exige un reconocido prestigio en el ámbito tributario, con una extensión significativa en el tiempo. Aunque la impresión inicial es la de que nos encontramos ante lo que se denomina presidencia propia -designación de una persona específicamente para esta tarea-, en el párrafo segundo del art. 5 RD se indica que será elegido entre los miembros del Consejo, a propuesta de éste. Por esta vía se condiciona la elección a un

grupo de personas en razón del cargo que ocupan, produciéndose un acercamiento a la presidencia impropia o con presidente vinculado a un determinado cargo (12). Su designación corresponde al Ministro de Economía y Hacienda.

En cuanto a su estatuto, al no existir mención especial en la normativa que lo regula, debe entenderse equiparado al de los vocales, reservando su estudio para el momento de examinar el régimen de éstos. No obstante, los párrafos 3 y 4 del art. 5 inciden en el reforzamiento de la garantía de la independencia, dotando al Presidente de "total autonomía en cuanto a los criterios y directrices a aplicar en el ejercicio de sus funciones"; se preve, además, la comunicación al Secretario de Estado de Hacienda de cualquier actuación que menoscabe su independencia. Las medidas encaminadas a garantizar su independencia son especialmente necesarias en este caso, debido a el Consejo tiene su origen en la propia Administración Tributaria cuya actuación ha de fiscalizar. El cargo de presidente se limita a un plazo de tiempo de cuatro años, que no coincide con el período de elección del gobierno, lo que puede contribuir a afianzar, en cierta medida, su independencia.

Entre sus funciones cabe poner de relieve que ostenta la representación externa del Consejo, en su relación tanto con la Secretaría de Estado de Hacienda y la AEAT como con los demás organismos públicos y privados. Además, ha de remitir a la Secretaria de Estado de Hacienda y, en su caso, a otros órganos estatales, los informes y propuestas elaborados por el Consejo. Como otras funciones especialmente atribuidas al Presidente son reseñables la de emisión de informes y propuestas, indicando el RD que serán elaborados por la unidad operativa a su petición, así como la propuesta al Secretario de Estado de Hacienda de las modificaciones normativas o procedimentales que se consideren pertinentes para la mejor defensa de los derechos de los ciudadanos. También le corresponde la dirección de la unidad operativa, tal y como dispone la Instrucción de 14 de febrero de 1997, de la Secretaría de Estado de Hacienda, sobre establecimiento y funcionamiento de la Unidad Operativa del Consejo para la Defensa del Contribuyente(13). En su norma

(12) RUIZ MIGUEL, C., *El Consejo de Estado...*, op. cit, pág. 99.

(13) Se dicta esta instrucción con independencia de las normas que, de acuerdo con la normativa de la AEAT, determinen la estructura y composición de esta unidad.

tercera se establece que corresponde al Presidente del Consejo fijar los criterios generales de actuación así como aprobar las instrucciones generales de funcionamiento dictadas por el Coordinador de la Unidad Operativa; también ha de determinar los ámbitos territoriales de actuación de cada unidad de tramitación (norma sexta, nº 2).

b. Vocales

Son nombrados por el Ministro de Economía y Hacienda mediante Orden Ministerial. Los 16 vocales formarán parte de alguno de los siguientes grupos:

- ocho representantes de los sectores profesionales relacionados con el ámbito tributario y de la sociedad en general.
- cuatro representantes de la AEAT, de los cuales uno de ellos será necesariamente el Director del Servicio de Auditoría Interna de la AEAT. Si bien todos los miembros de este Consejo tienen carácter electivo entre las personas que desarrollen determinadas actividades, éste último podría ser calificado de "consejero nato", por cuanto la dirección de la Auditoría Interna de la AEAT lleva aparejada automáticamente el desempeño del cargo de vocal.
- tres representantes de las Direcciones Generales de Tributos, Coordinación con las Haciendas Locales y del Catastro.
- un representante de los Tribunales Económico-Administrativos.

Puede hablarse de un doble criterio en la formación del Consejo, dado que un sector de sus miembros ha de estar dotado de una importante formación técnica y estar vinculado a la Administración Tributaria de modo directo, no siendo la condición de vocal de este Consejo incompatible con la de funcionario en activo; el sector restante, carecerá de tal vinculación, lo que supone dotar al Consejo de una composición de carácter mixto.

En lo relativo al estatuto de vocal, como previsiones específicas se indica que están sujetos a las mismas obligaciones y responsabilidades de sigilo y secreto previstas en la legislación vigente para los funcionarios de la AEAT (art.4.2); su régimen de abstención y recusación será el previsto en la Ley

30/1992 de 26 de noviembre (14) (art. 4.5) y se trata de un cargo no retribuido (art. 4.6), aspecto este último que no deja de constituir una garantía para los contribuyentes (15) en la medida en que, excluyéndose la dependencia económica, los miembros del Consejo tendrán mayor libertad en su toma de decisiones.

c. Secretario del Consejo

Uno de los tres representantes de la AEAT deberá realizar la función de secretario del Consejo de Defensa del Contribuyente, así como de la Comisión Permanente que se cree en el seno de éste. Su labor, en ausencia de previsión en otro sentido, se adecuará a las normas de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (art. 22 y siguientes, sobre el régimen de los órganos colegiados).

d. Unidad operativa

Una unidad operativa de la AEAT será adscrita al Consejo de Defensa del Contribuyente para prestarle apoyo técnico en el desarrollo de sus funciones. Corresponde a la propia AEAT fijar la composición de tal unidad, formada por funcionarios de carrera. La citada Instrucción de 14 de febrero de 1997 sobre su establecimiento y funcionamiento preve que se elaboren manuales de trabajo, normas internas de funcionamiento, impresos y procesos de formación del personal, cuyos proyectos se someterán a aprobación del Presidente.

En cuanto al personal que la integra, se procederá a la habilitación del personal de las distintas unidades locales, sin creación de nuevos puestos de trabajo excepto si lo exige la dimensión del servicio (norma decimocuarta, nº 1 y 3).

(14) art. 28 y 29 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

(15) Ello con independencia de que tengan derecho a las indemnizaciones que les correspondan conforme a las previsiones del art. 23.4 de la Ley 30/1984 de medidas para la reforma de la función pública, y de la situación propia que corresponde a los miembros del Consejo que ostentan la categoría de funcionarios de la AEAT.

4. ESTRUCTURA Y FUNCIONAMIENTO

El Consejo de Defensa del Contribuyente puede realizar sus actividades bien en Pleno o bien en Comisiones o grupos de trabajo. Además, está prevista la existencia de una Comisión Permanente, de la que formarán parte el Presidente del Consejo y tres de los vocales que tengan la condición de funcionarios en activo, que serán designados por el Presidente; también se integrará en ella el Secretario del Consejo, realizando dentro de la Comisión Permanente las funciones propias de la Secretaría.

Como funciones especialmente encomendadas a la Comisión, deberá ser informada de los acuerdos de inadmisión de cualquier queja, que puede revisar, así como el estudio de todas las sugerencias (normas décima y decimocuarta de la Instrucción de 14 de febrero de 1997).

Se estructura, por tanto, en órganos de carácter individual -Presidente y Secretario- y de carácter colegiados -Pleno, Comisiones o Comisión Permanente-, con el apoyo, fundamentalmente al Presidente, de la unidad operativa.

Esta unidad operativa presenta cierto interés en cuanto a su particular integración en la estructura del Consejo. El propio RD preve que la citada unidad se estructure conforme a las normas de la AEAT, que también determinarán su composición, entre funcionarios de la AEAT; su coordinación corresponderá al Director del Servicio de Auditoría Interna, quien dictará las instrucciones generales de funcionamiento. La descripción de las funciones de la "unidad operativa" puede dar lugar a equívocos, en la medida en que da a entender que se trata de una unidad de mero apoyo, cuando en realidad su labor es de tipo técnico. Según indica el art. 6 del RD sus funciones son:

- las de comunicación, por orden del Presidente del Consejo, con los órganos y unidades de la Secretaría de Estado de Hacienda y de la AEAT, en la tramitación de los asuntos de la competencia del Consejo para la Defensa del Contribuyente, así como el soporte administrativo y técnico de dicha tramitación.
- la elaboración de los informes y los estudios, particulares y generales, y proyectos que le encomiende el Presidente del Consejo.

En lo que se refiere a esta función, se convierte en un apoyo al desarrollo de la labor del Presidente, pudiendo incluso hablarse de un órgano consultivo inserto dentro del Consejo para la Defensa del Contribuyente. Puede ser, por tanto, calificado como un órgano consultivo de asesoramiento técnico.

La Instrucción de 14 de febrero de 1997 ya indicada regula la forma de tramitación de sugerencias y quejas, los órganos competentes y sus actuaciones así como la publicidad necesaria para que el contribuyente conozca las posibilidades de queja y sugerencias que le ofrece este órgano. Tales funciones corresponden casi íntegramente a la Unidad operativa.

En lo que se refiere a los demás órganos, sus normas de funcionamiento serán establecidas por el propio Consejo, y, no existiendo previsión alguna, se aplicará subsidiariamente la Ley 30/1992, de 26 de noviembre.

Sin perjuicio de lo que establezca la normativa interna del Consejo, inicialmente cabe pensar que los únicos órganos que tiene carácter externo son el Presidente, que ostenta la representación externa y la unidad operativa, encargada de la comunicación con otros órganos, mientras los demás sólo desempeñan papeles a nivel interno.

5. COMPETENCIAS

a. Análisis de sus competencias

El art. 2 del RD enumera las competencias que van a corresponder al Consejo, competencias que pueden ser agrupadas atendiendo a su contenido.

Así, un primer grupo estaría constituido por las relativas a las quejas (16), reclamaciones y sugerencias (17) de los ciudadanos con relación directa

(16) Se entienden por quejas (equiparadas a las reclamaciones) las presentadas con relación, directa o indirecta a 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 AEAT así como de los demás órganos y unidades administrativas que conforman la Secretaría de Estado de Hacienda

o indirecta al desarrollo de los procedimientos administrativos de naturaleza tributaria. Sus funciones son, de un lado, recibir tales quejas y verificar su realidad, obteniendo la información necesaria para sugerir la adopción de medidas adecuadas para la solución de los conflictos; y de otro, recibir las sugerencias o iniciativas de los ciudadanos relativas a cualquier mejora de las relaciones con la Administración Tributaria. También le corresponde asesorar al Secretario de Estado de Hacienda en la resolución de quejas, reclamaciones o sugerencias a solicitud de aquél. Finalmente, deberá asesorar a los ciudadanos en el ejercicio del derecho de petición constitucionalizado en los art. 29 y 77. Todas estas funciones aparecen recogidas con carácter general, para el Derecho Administrativo, en el RD de 9 de febrero de 1996 relativo a los Servicios de Información Administrativa, que posee carácter supletorio respecto a la normativa que estamos estudiando, conforme a la Disposición Final Unica (18).

Un segundo bloque de competencias responde a unas funciones que pueden calificarse de iniciativa propia, de acuerdo con las cuales podrá el Consejo elaborar propuestas e informes dirigidos a una defensa genérica del contribuyente, ya sea en el ámbito de la regulación de los tributos, ya sea en el de su aplicación. Goza, además, de una facultad de propuesta al Secretario de Estado de Hacienda de aquellas modificaciones normativas o procedimentales que conduzcan a una mejor defensa de los derechos de los ciudadanos.

(letra m de la norma primera de la Resolución de 14 de febrero de 1997). Llama la atención el olvido del calificativo de irregular con relación a «otro tipo de actuación», que adecuadamente se incluye en el art. 4.e/ del RD de 9 de febrero de 1996, de Servicios de Información Administrativa.

- (17) Se entienden por sugerencias (equiparadas a 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 aquéllos que pudieran resultar innecesarios, así como 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 (letra n de la norma primera de la Resolución de 14 de Febrero de 1997).
- (18) Se excepcionan los art. 19 a 22 con relación a la formulación, tramitación y contestación de las reclamaciones, quejas y sugerencias relacionadas con el funcionamiento de las unidades administrativas de la Secretaría de Estado de Hacienda, siendo de aplicación las demás previsiones del RD de 9 de febrero de 1996, relativo a los Servicios de Información Administrativa (art. 3.2 RD).

Por último, ha de elaborar una memoria anual en la que se refleje un resumen de sus actuaciones. Se remitirá al Secretario de Estado de Hacienda y será sometida al Gobierno, trámite tras el cual se convierte en pública.

Presentan mayor interés las cuestiones relativas al primer grupo de competencias, en la medida que pueden surgir cierta confusión con algunas de las instituciones tributarias existentes con anterioridad, de modo particular, las reclamaciones en queja, los recursos, la denuncia y las consultas tributarias.

Con relación a la reclamación en queja, el art. 3.1 RD regula el derecho a formular las quejas "sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 106 LGT." La norma de desarrollo nos indica que se aplicará este procedimiento a las quejas presentadas expresamente al amparo del art. 106 LGT o del art. 24 del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, que articula la Ley de Bases del Procedimiento Económico-administrativo (TAPEA), si bien se enviará simultáneamente copia de la queja al servicio competente para su resolución (normas segunda,2 y undécima,1). Por tanto, va a producirse una convivencia entre ambas figuras, que, aunque pueden presentar puntos comunes, tienen marcadas diferencias. La mera queja ha de referirse a tardanzas, desatenciones u otras actuaciones relacionadas, directa o indirectamente, con los procedimientos administrativos tributarios; la reclamación en queja prevista en el art. 106 LGT -y en el art. 79.2 LRJPAC- tiene como causa los defectos de tramitación de un concreto procedimiento tributario, con la finalidad de proceder a su subsanación antes de la resolución definitiva del expediente. El fundamento que subyace en la reclamación en queja -incorrectamente denominada recurso de queja (19)- es el principio de economía procesal, tratando de evitar posteriores recursos una vez dictada resolución que supondrían la repetición del procedimiento (20); con la queja ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente no se evitan necesariamente posteriores recursos, por cuanto no se exige la vinculación directa de la queja a un procedimiento ni han de estar referidos a una causa

(19) SERRERA CONTRERAS, P.L, *La reclamación en queja dentro de la vía de gestión*, Hacienda Pública Española, nº 16/1972, pág. 228.

(20) GONZALEZ PEREZ, J., *Comentarios a la Ley de Procedimiento Administrativo*, Civitas, 2ª ed, Madrid, 1988, pág. 77.

capaz de provocar la anulación de una resolución. Son significativas también las diferencias que se establecen en su régimen jurídico: en cuanto a la legitimación, al ser requisito suficiente para plantear queja un interés indirecto en un procedimiento, mientras que se exige la condición de interesado para la reclamación en queja (21); en cuanto a las formalidades, la queja ha de presentarse en las hojas de reclamación que a esos efectos se encuentran en las dependencias de la AEAT, sin otros requisitos formales; tampoco la queja es resuelta por el superior jerárquico, previsión aplicable a la reclamación en queja. Ambas instituciones carecen de un plazo determinado para su presentación, si bien, por su propia finalidad, la reclamación en queja debe presentarse antes de que el procedimiento al que se refiera (22) llegue a su fin (23). Sus efectos son también diversos; la reclamación en queja incide directamente en un procedimiento en curso, y, además, por su carácter de denuncia, puede dar inicio a un expediente disciplinario para el funcionario infractor. Por su parte, los efectos de la queja se regulan de una manera difusa, limitándose a señalar la norma Undécima.8, que el Consejo adoptará las decisiones que procedan en relación a los expedientes de queja (24). Si se procede a un análisis comparativo de ambas instituciones, la dualidad de trámites puede justificarse alegando la simplicidad de los requisitos de la queja. Sin embargo, que las reclamaciones en queja presentadas al amparo de los art. 106 LGT y 24 TAPEA deban ser trasladadas y sujetarse a una doble tramitación (25), no supone, a nuestro juicio, garantía o mejora alguna para la posición del reclamante; al contrario,

(21) GUAITA, A., *Doce clases de reclamaciones*, Documentación Administrativa nº 122/1968, pág. 17.; GONZALEZ PEREZ, J., *Comentarios a la Ley de Procedimiento Administrativo*, op. cit., pág. 570. CASANA MERINO, F., voz *Recurso de queja*, Enciclopedia Jurídica Básica, Tomo IV, Civitas, Madrid, 1995, pág. 5594; ARIAS VELASCO, J., y SARTORIO ALBALAT, S., *Procedimientos tributarios*, 6ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 105.

(22) SERRERA CONTRERAS, P.L., *La reclamación en queja...*, op. cit., pág. 229 y ss, estudia las posibilidades de reclamación en queja ofrecidas por el ordenamiento jurídico tributario, según la fase del procedimiento en que tengan lugar: vía económico-administrativa, en materia de recaudación, frente a la Inspección o en la gestión propiamente dicha.

(23) PEÑUELAS REIXACH, L., *Reclamación en queja y procedimiento de gestión tributaria*, en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Libro Homenaje al Pfr. Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda, Instituto de Estudios Fiscales, vol II, Madrid, 1981, pág. 1374; GONZÁLEZ PEREZ, J., *Comentarios a la Ley de Procedimiento Administrativo*, op. cit., pág. 571.

(24) La falta de precisión en la regulación de los efectos de la queja en el ordenamiento administrativo ha sido puesto de manifiesto por la doctrina. Vid. CASANA MERINO, F., voz *Recurso de queja*, op.cit., pág. 5594.

(25) Norma Undécima 1, de la Resolución de 14 de febrero de 1997.

puede ser responsable tal dualidad de mayores retrasos, de soluciones discrepantes y de incremento de gastos (26).

De esta manera, el administrado contribuyente dispone de la posibilidad, antes de instar un recurso, de acudir a la reclamación en queja o presentar una queja ante el Consejo del Contribuyente. Como señala PEÑUELAS REIXACH (27), su existencia separada tiene en contra su identidad de finalidades y régimen jurídico, justificando su unificación razones de economía legislativa y administrativa; sin embargo, ello equivaldría a restringir los medios de control del administrado de la actividad de la Administración. Sin negar la validez de esta argumentación, la previsión de una duplicidad de trámites para las reclamaciones presentadas al amparo del art. 106 LGT parece proceder a unificar indirectamente los regímenes de ambos medios de queja, limitándose así su eficacia como dos remedios independientes.

Por otra parte, la coexistencia de la queja ante el Consejo con la queja prevista en general en el Derecho Administrativo -art. 34 LPA, aún vigente, y el RD de 9 de febrero de 1996, de Servicios de Información Administrativa- es más difícil de sustentar. La Exposición de Motivos del RD 2458/1996, de 2 de diciembre, del Consejo para la Defensa del Contribuyente, señala que ambas normas responden al mismo espíritu y filosofía, si bien la aplicación al sistema tributario requiere un tratamiento específico, que profundice en los mecanismos que proporcionan al contribuyente mayor seguridad jurídica y agilicen la resolución de las quejas planteadas. Sin embargo, la lectura de las normas reguladoras de ambos institutos no pone de manifiesto sustanciales diferencias, que se refieren fundamentalmente al órgano encargado de su resolución (28). De hecho, puede afirmarse que se tratan

(26) Por ello entendemos que los dos regímenes deben ser independientes en cuanto a su tramitación y resolución.

(27) PEÑUELAS REIXACH, L., *Reclamación en queja...*, op. cit., pág. 1382, con relación a la queja prevista en el ámbito administrativo, cuyas conclusiones entendemos trasladables a la materia que nos ocupa.

(28) GALLEGO HUESCAR, C. y GARCIA SOLE, F, en *El Defensor del Pueblo*, Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense nº 67/1982, pág. 148, entienden ineficaces los autocontroles de la Administración, tales como el previsto en el art. 34 LPA. Afirman estos autores que no cabe identificar los medios de queja que otorga el ordenamiento administrativo con la queja ante el Defensor del Pueblo, siendo ésta el medio de «impretar

de instituciones con idéntico fundamento, con la especialidad de que la queja ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente da inicio a unas actividades investigadoras que son realizadas por este órgano, dotado de independencia respecto a la Administración. La dualidad es, en este caso, innecesaria, dado que la posición peculiar (29) del contribuyente no se beneficia de mayor seguridad jurídica. Si el fin perseguido por el legislador era el de dotar al administrado-contribuyente de mayor seguridad jurídica, habría sido necesario que el régimen previsto para la resolución de quejas por el Consejo del Contribuyente estableciese mayores y más claros efectos jurídicos para las decisiones que éste adoptase. De otro modo puede comportar una mera declaración de buenas intenciones sin transcendencia alguna para la posición jurídica del contribuyente.

Tampoco la queja constituye un recurso administrativo, ni interrumpe o paraliza los plazos de tramitación y resolución de procedimientos (art. 3.3 RD). En este caso, no sólo son sustanciales las diferencias procedimentales que separan a la queja ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente de los recursos, sino que, además, su ámbito material y sus efectos son diversos. El recurso se interpone siempre contra un acto administrativo - definitivo o de mero trámite- y en base a cualquiera de las causas de invalidez de los actos administrativos (30). La queja no se interpone contra un acto

el auxilio del Defensor del Pueblo, de motivar a este a dar inicio a sus funciones de investigación.» (pág. 160). Tales argumentos son trasladables al estudio del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

- (29) Puede hablarse de una posición peculiar del administrado contribuyente, en la medida en que, en la mayoría de los casos, corresponde a éste dar cumplimiento a numerosos actos de gestión, con la consiguiente transformación de las relaciones *inter partes*; vid ZORNOZA PEREZ, J.J., *Significado y funciones de las consultas a la Administración en materia tributaria*, Crónica Tributaria nº 47-48/1984, pág. 218 y ss. Analizan, entre otros, lo que se ha denominado «nuevas relaciones entre la Administración y el contribuyente», CASADO OLLERO, G., *La colaboración con la Administración Tributaria*, Hacienda Pública Española nº 68/1981, pág. 151 y ss.; TEJERIZO LOPEZ, J.M., *La reforma de la gestión tributaria*, Crónica Tributaria 68/1993, pág. 81 y ss.; PALAO TABOADA, C., *La posición del contribuyente frente a la Administración Tributaria*, Crónica Tributaria 69/1994, pág. 47 y ss.
- (30) LASARTE ALVAREZ, J., SANCHEZ PEDROCHE, J.A., *La gestión...op. cit.*, pág. 322, señalan que los ciudadanos deben articular su defensa jurídica frente a los actos de la Administración tributaria por la vía habitual de los recursos administrativos y posteriormente ante la jurisdicción contencioso-administrativa, al margen de las actuaciones del Consejo que no tiene como finalidad la revisión de los actos administrativos.

de la Administración sino con relación a una infracción del procedimiento o en un mal funcionamiento de las unidades administrativas, aunque el acto resolutorio no se haya producido o no se persiga la emisión de acto alguno.

De contenido diverso de las quejas o reclamaciones son las denuncias; este instituto tiene como finalidad dar origen a un procedimiento administrativo con relación a hechos o situaciones conocidas por el denunciante y que puedan constituir infracción tributaria o de otro modo puedan tener trascendencia para la gestión de los tributos (art. 103 LGT); se refiere, pues, a actuaciones de los obligados tributarios y no de los órganos administrativos. La Resolución de 14 de febrero señala que será causa de inadmisión de la queja que se recoja en ella denuncias del art. 103 LGT, sin perjuicio de que se trasladen al órgano competente.

Finalmente, la consulta tributaria está pensada para que el obligado tributario pregunte a la Administración cuál es la calificación, clasificación o régimen tributario conforme al que debe tributar, quedando exento de responsabilidad de seguir las indicaciones dadas por la Administración. Las quejas o reclamaciones se alejan de este instituto que tiene por finalidad la interpretación de la norma para un caso concreto, no la resolución de tardanzas o mal funcionamiento de las Administraciones. De la misma forma, no se deriva para la Administración vinculación alguna, lo que sucede con relación a las consultas vinculantes en un doble sentido: respecto al consultante que tributa conforme a la respuesta que ha recibido, y respecto a los administrados en general, cuando las respuestas a las consultas sean objeto de publicación (31). No siendo este aspecto problemático en modo alguno, surge una cuestión de interés respecto a la previsión que hace el RD que el Consejo asista al ciudadano en el ejercicio del derecho de petición de los art. 29 y 77 CE. Para algunos autores (32) la consulta tributaria es una

(31) El proyecto de Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente preve en su art. 5 la publicación periódica de las respuestas a consultas y las resoluciones económico-administrativas más trascendentes, no existiendo una previsión análoga para las quejas presentadas ante el Consejo.

(32) RECUERO ASTRAY, J.R., *Las consultas a la Administración en materia tributaria*, Crónica Tributaria nº 18/1976, pág. 117 y ss.; MEXIA ALGAR, J., *Las consultas tributarias*, Estudios de Derecho Tributario, vol. II, Madrid, 1979, pág. 1247 y ss.; CARRERA RAYA, F.J., *Una opinión sobre las consultas tributarias*, Gaceta Fiscal 63/1989, pág. 157 y ss.; TROYA JARAMILLO, J.V., *La consulta tributaria en el Ecuador*, Revista Latinoamericana de Derecho Tributario, nº0/1996, pág. 181 y ss.

manifestación del derecho de petición, de modo que podría entenderse incluido en este deber de asistencia para la presentación de consultas. Sin embargo, a nuestro modo de ver, la consulta responde al derecho de información y no al de petición, tanto por existir una vía específica de solicitud del derecho como por la carencia de carácter graciable en su concesión (33).

Si atendemos a las funciones que corresponden a cada uno de los órganos con relación a la tramitación y resolución de quejas y sugerencias, seguirán todas ellas un cauce común ante la unidad encargada de su tramitación, salvo en los supuestos regulados en la norma quinta de la Instrucción de 14 de febrero de 1997, que, por su singularidad, serán tramitadas directamente por la Unidad Central. Corresponde a la Comisión Permanente el estudio de los acuerdos de inadmisión, acuerdos que además puede revisar. En cuanto a las quejas no satisfechas, el Consejo, directamente o a través de su unidad operativa, dará contestación motivada a los interesados. Por lo que se refiere a las sugerencias, corresponde su tramitación a la Unidad Central y su estudio a la Comisión Permanente, pudiendo la unidad central dar respuesta al interesado (34) si lo estima conveniente (norma decimocuarta de la Resolución de 14 de febrero de 1997).

b. Compatibilidad con las competencias de otros órganos

Los conflictos de competencias pueden surgir en dos sentidos; funcionalmente, respecto al Defensor del Pueblo y a los órganos jurisdiccionales, y territorialmente, con relación a las competencias de las CCAA.

El RD preve en su art. 2 final que todas las advertencias, recomendaciones y sugerencias hechas por el Defensor del Pueblo a la Secretaría de

(33) Entienden la consulta como manifestación específica del derecho a la información, CERZO FERNANDEZ, M., *Perspectivas de la información tributaria*, Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, 1967, tomo I, pág. 201 y ss; ZORNOZA PEREZ, J.J., *Significado...*, op. cit., pág. 220 y ss; GUIO MONTERO, F. *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*, Lex Nova, 1985, pág. 357-359; VILLAR EZCURRA, M., *Las disposiciones aclaratorias en la práctica jurídica*, Cedecs Ed, Barcelona, 1996, pág. 131-133.

(34) El término interesado debe entenderse referido a la presentación de la sugerencia, en la medida en que no se exige que tenga tal carácter en procedimiento alguno.

Estado de Hacienda serán remitidas al Consejo para la Defensa del Contribuyente, para su conocimiento y efectos oportunos. Con esta previsión no se resuelve ante cuál de los dos órganos debe acudir el ciudadano para presentar su queja, por cuanto se limita al ámbito interno. Aunque el Consejo es un órgano más específico por la materia, y la norma prevea el traslado de los expedientes, nada impide que el contribuyente, como ciudadano, acuda al Defensor del Pueblo, especialmente cuando resulten lesionados cualquiera de sus derechos fundamentales; de hecho, en ocasiones la queja ante este órgano será más útil, ya que, como se ha señalado, el Defensor del Pueblo dispone de mayores facultades inquisitivas y de la posibilidad de abrir la vía jurisdiccional.

En el supuesto de tramitación conjunta de una queja y de un recurso o reclamación sobre la misma materia, la norma Undécima, 9, de la Resolución de 14 de febrero de 1997, faculta al Consejo para abstenerse de la tramitación de la queja (35).

En lo que respecta al ámbito territorial, tanto las CCAA como las Corporaciones Locales disponen de tributos propios, de cuya liquidación se ocupan y con relación a los cuales pueden crear instituciones similares al Consejo para la Defensa del Contribuyente (36). La dicción del art. 1.1 RD es clara: su finalidad es la mejor defensa de los derechos y garantías del ciudadano en sus relaciones con la Administración tributaria del Estado. A la vista del art. 1.1 se concluye sin dificultad que no es posible plantear queja alguna sobre las tardanzas, desatenciones o cualquier actuación en las

(35) Con relación al Defensor del Pueblo se establece que se abstendrá de sus actuaciones cuando un tribunal conozca el mismo asunto. Vid. GALLEGO HUESCAR, C., y CARCIA SOLE, J., *El Defensor...*, op. cit., pág. 152.

(36) Ejemplo de un órgano con tales funciones a nivel local lo tenemos en el *Consell Tributari* que, entre otras competencias, interviene en los procedimientos de queja o de sugerencia en relación con las que puede emitir un informe y proponer al Ayuntamiento la adopción de medidas de cara a la resolución de las quejas. FONT I LLOVET, T. equipara sus funciones a las del defensor del contribuyente, en *El Consell Tributari: funciones consultivas, en Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 297-308. También en OLAÑETA FERNANDEZ-GRANDE, R., *La organización de los servicios de gestión*, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario local* (Dir. FERREIRO LAPATZA, J.J.), Marcial Pons, Diputació de Barcelona, Madrid, 1993, pág. 256-261 y TORNOS MAS, J., *El Consell Tributari del Ayuntamiento de Barcelona*, Documentación Administrativa, nº 220/1989, pág. 207-226.

dependencias administrativas de entes territoriales distintos al Estado. Con todo, debe señalarse que, tal como sucede con relación a las Administraciones autonómicas y locales en general, el Defensor del Pueblo sería competente para recibir las quejas por el funcionamiento de la gestión tributaria en estos niveles territoriales, en aquellos supuestos en que no hubiese un órgano similar a nivel autonómico o local (37). Tal argumento puede ser trasladado al Consejo para la Defensa del Contribuyente, que recibiría las quejas y sugerencias relativas a las distintas administraciones tributarias autonómicas y locales donde no se haya creado una institución específica para este ámbito jurídico (38). Y cuando coexistan Consejo para la Defensa del Contribuyente y una institución de competencia territorial inferior a la estatal, podrá, a nuestro parecer, aplicarse analógicamente lo dispuesto en el art. 12.1 LO 3/1981, de 6 de abril, del Defensor del Pueblo, que dispone que los órganos similares de las Comunidades Autónomas coordinarán sus funciones con las del Defensor del Pueblo y éste podrá solicitar su cooperación (39). También deberán responder a la nota de la cooperación las relaciones de este tipo de órganos consultivos con los órganos de la Administración activa (40).

(37) Sobre las competencias del Defensor del Pueblo, Vid. GIL ROBLES, A., *El Defensor del Pueblo e instituciones similares de ámbito territorial reducido*. Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, nº 4/1981, pág. 27 y ss.

(38) La posición mantenida por LASARTE ALVAREZ y SANCHEZ PEDROCHE es la limitación de facultades del Consejo para la Defensa del Contribuyente a los órganos y servicios de la Secretaría de Estado de Hacienda, a salvo de lo relativo a los tributos cedidos por el Estado a las CCAA y que también la ley estatal establece la normativa local, de tal manera que el Consejo puede proponer modificaciones normativas o procedimentales con relación a esas normas en lo que se refiere a la defensa de los ciudadanos. En *La gestión...*, op. cit., pág. 323.

(39) Además de GIL-ROBLES, A., *El Defensor...*, op. cit., vid GALLEGO HUESCAR, C. y GARCIA SOLE, R., en *El Defensor del Pueblo*, Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, nº 67/1982, pág. 155 y ss; SANCHEZ SOCIAS, L, en *Gobierno y Administración en la Constitución*, vol II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1988, pág. 1773 y ss.

(40) En este sentido, vid FONT I LLOVET, T., *El Consell Tributari...*, ult. op. cit., pág. 304.