

**EL CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE:  
DETERMINACIÓN Y FUNCIONES**

Por el Dr. FRANCISCO ÁLVAREZ ARROYO  
*Doctor en Derecho. Área Derecho Financiero y Tributario*

## SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. EL CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN EL MARCO DE LOS SERVICIOS DE INFORMACIÓN ADMINISTRATIVA Y ATENCIÓN AL CIUDADANO
- III. FORMULACIÓN DE QUEJAS Y SUGERENCIAS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO
- IV. OTRAS FUNCIONES

## I. INTRODUCCIÓN

Un primer paso de cara a propiciar la defensa de los derechos de los contribuyentes, y ya pensando en la futura aplicación de la L.D.G.C., fue la creación del Consejo para la Defensa del Contribuyente, por medio del Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre (B.O.E. n.º 307, de 21 de diciembre).

El Consejo para la Defensa del Contribuyente, al que muy pronto se le apodó como «El Defensor del Contribuyente», por su pretendido parecido con la figura del Defensor del Pueblo, nace con la finalidad de facilitar un cauce oportuno a los ciudadanos para que de una forma ágil y eficaz trasladen tanto quejas y reclamaciones como sugerencias respecto al funcionamiento de la Administración Tributaria. Ahora bien, la Administración tributaria a la que va a servir es a la estatal, pues ni en el R.D. 2458/1996, ni en la L.D.G.C. se establece ninguna previsión para que este órgano reciba quejas o sugerencias de ámbitos territoriales distintos al estatal, léase Hacienda de las Comunidades Autónomas y Haciendas Locales. Estas Administraciones tendrán que continuar, incluso en el ámbito tributario, aplicando en su integridad el R.D. 208/1996, de 9 de diciembre, por el que se regulan los servicios de información administrativa y atención al ciudadano, o bien, imitar a la Administración Central y crear un órgano de similares características.

Este órgano *«aparece así como garante de los derechos de los ciudadanos en sus relaciones tributarias y se configura como un órgano colegiado, en el cual se pretende dar cabida a todos los sectores sociales relacionados con el ámbito tributario, con el fin de garantizar un mayor acercamiento de la Administración a los ciudadanos»*<sup>1</sup>, sin embargo, se trata de un órgano dependiente de la Secretaría de Estado de Hacienda, adscrito al Secretario de Estado, con un carácter únicamente consultivo, máxime si se examinan sus funciones (*vid.* art. 2 R.D. 2458/1996), y, por tanto, a pesar de que se le atribuye la máxima autonomía e independencia para el desarrollo de sus funciones, éstas no denotan esa autonomía e independencia. Su función prácticamente se reduce a la de *«magistratura de persuasión»*<sup>2</sup>, aunque igualmente mitigada por esa aparente falta de autonomía<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Vid. E. de M. del R.D. 2458/1996.

<sup>2</sup> Vid. Ibáñez García, I., «Notas y referencias sobre el "Estatuto del contribuyente"», *Estudios Financieros*, n.º 64, 1997, pág. 9. Por otra parte, en la sección «Apuntes a las novedades legislativas» de *Tribuna Fiscal*, n.º 76, 1997, se abunda en una idea similar, al manifestarse lo siguiente: *«Las pretensiones del Consejo son elevadas, como sugiere la Exposición de Motivos del Reglamento, al calificarlo con terminología propia del Defensor del Pueblo de "garante de los derechos de los ciudadanos en sus relaciones tributarias". Sin embargo, y sin ánimo de cuestionar la relevancia y eficacia de un órgano que todavía no ha comenzado a funcionar, no parece que sus acuerdos vayan a producir un efecto inmediato sobre los concretos ciu-*

Tampoco su composición denota esa pretendida autonomía, los 16 vocales que lo integran son elegidos y nombrados por el Ministro de Economía y Hacienda, quien también nombra al Presidente del Consejo, a propuesta del propio Consejo y de entre sus miembros. Tanto si la elección es acertada (como es el caso del actual Presidente), como si es desacertada, la apariencia no es la de independencia y autonomía, pues sea como sea, la decisión es siempre del Ministro.

Sólo los logros que consiga el Consejo podrán subsanar y hacernos olvidar esa aparente falta de independencia y autonomía a la que hemos aludido.

La especial complejidad de las relaciones tributarias, con la existencia de muchos y muy variados tributos, aconsejaban la creación de un órgano de este tipo, especializado en estos temas, y para su adecuado funcionamiento es totalmente necesario que goce de la máxima autonomía e independencia, sin embargo, al adscribirse a la Secretaría de Estado de Hacienda, puede suscitar recelos entre los ciudadanos, y desmotivar la presentación de reclamaciones o quejas.

La figura creada además de necesaria es total y absolutamente deseable, pero hubiera sido más conveniente integrarla en la institución del Defensor del Pueblo, creando una Dirección adjunta especializada en materia tributaria, que en coordinación con la Secretaría de Estado de Hacienda, solventase las quejas y reclamaciones de los ciudadanos; de este modo, estaríamos ante un órgano independiente, que desarrollaría sus funciones sin depender orgánicamente de la Administración cuyo funcionamiento tiene que controlar. Al mismo tiempo, podría dar acogida a las reclamaciones y quejas de los contribuyentes respecto de todas las Administraciones tributarias, incluidas Comunidades Autónomas y Haciendas Locales.

## II. EL CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN EL MARCO DE LOS SERVICIOS DE INFORMACIÓN ADMINISTRATIVA Y ATENCIÓN AL CIUDADANO

Con el R.D. 208/1996, la Administración Pública española dio un paso adelante en lo que se refiere a modernización de estructuras en todo lo relativo al suministro de información al ciudadano. Esta norma se dicta para su general aplicación en todas las Administraciones Públicas, si bien, en la misma se excluye a la Administración sanitaria, que ya contaba con un entramado administra-

*dadanos reclamantes. Ateniéndonos a los datos normativos de que disponemos en la actualidad, cabe conjeturar que las resoluciones provocarán mejoras futuras, con incidencia benéfica en la generalidad de los contribuyentes».*

<sup>3</sup> En el editorial «Derechos fiscales», *Impuestos*, tomo II, 1996, pág. 38; Banacloche, J., manifiesta sus dudas sobre el, en ese momento futuro Consejo, de este modo dice: «... dudo mucho de que sea de utilidad una Oficina —y su aparato— con el fin de proteger unos derechos del administrado. No sólo es que eso sería reconocer que tales derechos están en continuo riesgo de lesión, sino que, además, se ha comprobado ya la inutilidad de instituciones semejantes, desde la "línea caliente" telefónica a la misma actuación del Defensor del Pueblo, cuyos Informes anuales son cada vez más descorazonadores».

tivo propio, para atender los requerimientos de información de los ciudadanos (Disposición Adicional Única).

Con ello, la Administración tributaria, que no estaba excluida, debería haber iniciado su adaptación al mencionado Real Decreto, y estando inmersa en esa adaptación, surge el R.D. 2458/1996, que obliga a una nueva adaptación, porque *«en el caso de la aplicación del sistema tributario requieren un tratamiento específico, sin desvirtuar por ello el espíritu y la filosofía del precitado Real Decreto [R.D. 208/1996] e incluso profundizando en los mecanismos administrativos de defensa del contribuyente, en beneficio tanto de su seguridad jurídica como de la necesaria agilidad en el tratamiento y resolución de las cuestiones que se planteen»*<sup>4</sup>.

Que el contribuyente haya ganado en seguridad jurídica, de entrada, sería discutible, desde el momento en que el R.D. 208/1996, se encarga de diseñar Unidades de información administrativa y Oficinas de información y atención al ciudadano, sometiéndolas a determinados requisitos, además de regular el procedimiento para la formulación de quejas, reclamaciones y sugerencias; y, por su parte, el R.D. 2458/1996 se limita a dejar en manos de la Secretaría de Estado de Hacienda la aprobación de las normas de funcionamiento y tramitación de quejas, sugerencias y reclamaciones (Disposición Final Única), si bien declarando la expresa supletoriedad del R.D. 208/1996, excepto los arts. 19, 20, 21 y 22, que se declaran no aplicables.

El simple hecho de que se rebaje el rango de las normas que lo regulan, en mi opinión, no favorece en nada la seguridad jurídica del contribuyente. De este modo, si hubiera sido el mismo R.D. 2458/1996, el que se encargara de establecer su propio funcionamiento, estaríamos ante una distorsión, por la existencia de dos normas sobre la misma materia, pero al menos serían normas del mismo rango, y se daría mayor legitimidad a la especialidad del procedimiento tributario. La regulación y establecimiento de la Unidad Operativa, que a la postre es el brazo ejecutor del Consejo en la Administración tributaria, se ha llevado a cabo por medio de Instrucción de la Secretaría de Estado de Hacienda de 14 de febrero de 1997 (en adelante Instrucción), mientras que la norma por la que se establece el procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas, reclamaciones y sugerencias, se hace por medio de Resolución de 14 de febrero de 1997, de la Secretaría de Estado de Hacienda<sup>5</sup> (en lo sucesivo Resolución). Sustraer la especialidad del suministro de información tributaria al Consejo de Ministros no es lo más acertado desde el punto de vista de la seguridad jurídica del contribuyente, todo lo contrario a lo inicialmente pretendido. La solución no se muestra tan difícil, pues bastaría con elevar al rango de Real Decreto, las normas contenidas en la Resolución e Instrucción, y con ello se daría mayor legitimidad y credibilidad tanto al sistema de información al contribuyente, como a la tramitación de quejas y sugerencias.

<sup>4</sup> E. de M. del R.D. 2458/1996.

<sup>5</sup> Publicadas ambas en B.O.E. n.º 51, de 28 de febrero de 1997.

Por otra parte, el hecho de que el Consejo se ponga en lugar de las Unidades y Oficinas de información, aunque sea a través de una Unidad operativa, desvirtúa en alguna medida su pretendida condición de garante de los derechos de los contribuyentes, pues si su función es la de informar y recibir las quejas y reclamaciones, poco puede hacer por el contribuyente, más allá del fiel y adecuado desempeño de su labor.

### III. FORMULACIÓN DE QUEJAS Y SUGERENCIAS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

Como ya se ha manifestado anteriormente, el R.D. 208/1996 establece en sus arts. 15 y siguientes la regulación de las quejas y sugerencias del ciudadano frente a la Administración, concretamente el capítulo III lleva como título «*El Libro de Quejas y Sugerencias*». Esta normativa es plenamente aplicable en el ámbito tributario, salvo los arts. 19 a 22 que son declarados inaplicables por el R.D. 2458/1996<sup>6</sup>, y además tendremos que tener muy en cuenta las especialidades que establece a este respecto la Resolución, así como la Instrucción.

El procedimiento para la formulación de quejas, sugerencias y reclamaciones establecido por las precitadas normas, difiere en alguna medida del establecido por el R.D. 208/1996.

En primer lugar, el art. 16 del R.D. 208/1996, señala como ubicación del Libro de quejas y sugerencias los registros generales y auxiliares de aquellos órganos y unidades que por su contacto con el público se estime necesario, y en todo caso en las oficinas y centros de información y atención al ciudadano, además el apartado 3 del mismo precepto obliga a señalar de forma visible y accesible su localización; por su parte, el R.D. 2458/1996, en su art. 3, señala a las *distintas dependencias y unidades administrativas de la Agencia Estatal de Administración tributaria*, como los lugares donde deben encontrarse las correspondientes hojas de reclamaciones, pero en ningún momento nos habla del Libro de quejas y sugerencias. La existencia de un libro, donde el extravío de hojas es muy difícil (o se pierde entero o no se pierde nada) supone mayor garantía para el contribuyente, que a la vez percibe que su queja puede surtir más efecto («que se le hará más caso»), que si se formula en una hoja de reclamaciones, suelta y aislada, sujeta por tanto a traslados, extravíos, etc. Esa hoja después se incorporará al Libro, formándose un registro de quejas, por encuadernación de las hojas (*vid.* norma cuarta. 3 de la Instrucción), ¿esto quiere decir que el Registro es el Libro exigible por el R.D. 208/1996?, ¿existirán dos libros, el que conservan las unidades receptoras y el registro?, no queda nada claro, pues la Resolución tampoco hace mención alguna a este respecto, aunque parece dar por sentado que existe el Libro de quejas y sugerencias custodiado por las unidades receptoras (*vid.* norma cuarta. 1 de la Instrucción).

<sup>6</sup> Cfr. art. 3.2 del R.D. 2458/1996.

En lo referente a la información y publicidad que haya de darse a los Libros/Hojas de quejas y sugerencias, la Instrucción se muestra mucho más completa que el R.D. 208/1996, además de carteles visibles, inserción en manuales e instrucciones, se contempla la posibilidad de envíos masivos e inserciones publicitarias (cfr. norma décima de la Instrucción).

Donde se aprecia una notable distorsión entre ambas normativas, es en lo referente a la forma de presentar la queja, el R.D. 208/1996, en el art. 18, prevé que el ciudadano tenga acceso directo al Libro a la hora de formular su queja, mientras que el sistema establecido en la Administración tributaria se basa en hojas de reclamaciones que luego se incorporarán al Libro. Como ya apuntábamos antes, el hecho de no tener acceso directo al Libro supone, al menos desde el punto de vista psicológico, una merma de garantías para el contribuyente, y ello fundamentalmente por dos razones, primera, porque el contribuyente percibe que una simple hoja puede extraviarse (voluntaria o involuntariamente), y, además se le puede colocar en la tesitura de solicitar un impreso de queja al mismo funcionario que haya causado su reclamación, en este sentido la existencia y pleno funcionamiento, incluso mejor en exclusiva, de las unidades receptoras de quejas, sin duda favorece mucho más al contribuyente. Aunque la Resolución permite la presentación ante cualquier unidad receptora bien mediante personación o bien por correo, fax u otro sistema de transmisión<sup>7</sup>, incluso permitiéndose, como no podía ser de otra forma por aplicación del art. 38 de la L.R.J.P.A.C., la presentación en otras oficinas y sin ajustarse a modelo alguno<sup>8</sup>, el sistema establecido parece caminar en el sentido de que las unidades receptoras se limiten a proceder a la inscripción de las quejas que se formulen, con un escaso contacto con el público.

Por otra parte, el art. 18 del R.D. 208/1996, cuya aplicación no ofrece dudas al no estar expresamente declarado inaplicable por el R.D. 2458/1996, establece la posibilidad de que los funcionarios responsables del Libro auxilien a los ciudadanos en la cumplimentación de la queja, posibilidad ésta negada a las unidades receptoras de quejas, salvo en caso de omisiones sustanciales (cfr. norma quinta. 3 de la Instrucción). No se alcanza a comprender esta negativa de auxilio, aunque la intención sea buena, cuando prácticamente se obliga a formular la queja en un modelo normalizado, cuya cumplimentación nunca resulta fácil al contribuyente, al margen de que esta norma pudiera ir en contra de lo establecido en otra de rango superior (R.D. 208/1996) e incluso que sea contraria a la propia Resolución, ya que ésta, en su norma séptima. 1. a., se remite «a los

<sup>7</sup> La apertura a las ya no tan nuevas tecnologías de comunicación (internet, correo electrónico) es sin duda un acierto, no obstante deberán garantizarse por los medios oportunos la confidencialidad de las quejas presentadas por estas vías.

<sup>8</sup> Lo que no se acaba de comprender es que se conceda a la oficina que haya recibido la queja en estos supuestos, un amplio plazo de tres días para remitirlas a la unidad receptora, cuando ninguna función ni actuación les compete en esa materia; esta remisión debería ser instantánea, o al menos en la misma jornada laboral en que fue presentada.

*términos regulados en los números 1 y 2 del art. 18», en lo que respecta a la presentación de quejas; la discrecionalidad concedida en el citado precepto del R.D. 208/1996, podría servir de argumento para su validez. Lo que se debe prohibir es influir en el contribuyente, pero una ayuda «aséptica» es totalmente deseable.*

En cuanto a la legitimación para presentar una queja, el único requisito que exige el R.D. 208/1996, es que el ciudadano se identifique; por su parte, la Resolución añade algo más a la debida identificación del contribuyente, a saber, que tenga capacidad de obrar conforme a derecho y que la queja se plantee respecto de un procedimiento administrativo de naturaleza tributaria.

La exigencia de la capacidad de obrar, conforme a las normas generales del Derecho Común, supone que ni los menores, ni los incapacitados ni los declarados pródigos están legitimados para formular quejas, ni siquiera por medio de su representante legal, ya que insisto, el requisito es tener capacidad de obrar, no poseer capacidad jurídica, lo que hubiera sido más correcto, o remitirse directamente a la capacidad de obrar «administrativa» del art. 30 de la L.R.J.P.A.C. Esta exclusión es inadmisibles, y totalmente inconstitucional a mi entender, y creemos que más bien se debe a un error motivado por las prisas en publicar la Resolución, que a un deseo de restringir el derecho de menores o incapaces a formular quejas, cuando en algunos aspectos pueden ser los más necesitados de protección (trato respetuoso, intimidad, etc.), sin olvidar, por supuesto, que están igualmente sometidos a los distintos tributos.

Respecto al segundo requisito, es lógico que se exija la naturaleza tributaria a las quejas, pero este requisito no puede suponer que se rechacen quejas formuladas contra otros órganos no tributarios, una cosa es que no se les dé el trámite establecido para las quejas tributarias, y otra muy distinta, que no se acepte ni recoja la queja formulada contra otras Administraciones. Sería inadmisibles el rechazo, por aplicación del art. 38.4 de la L.R.J.P.A.C., ya que al ser la tributaria, parte de la Administración General del Estado, tendría la obligación de remitir la queja formulada al órgano competente. Resulta extraño pensar en que se formulen en las sedes de la Administración tributaria quejas contra otros órganos, pero no es imposible, habida cuenta del uso que otras Administraciones hacen de la tributaria a la hora de reclamar por la vía de apremio deudas pecuniarias (multas de tráfico, etc.).

En otro orden de cosas, el R.D. 208/1996 no entra a regular las causas de inadmisión de quejas y sugerencias, mientras que la Resolución se ocupa de ello en su norma décima, estableciéndose cuatro causas:

1. *Omisión de datos esenciales para la tramitación.* Esta causa de inadmisión pudiera resultar comprensible, y en buena lógica no debería producirse en ningún caso, pues recordemos que, «sólo en el caso de omisiones sustanciales», se permite a los funcionarios auxiliar a los contribuyentes. Si esta ayuda no llegara a materializarse, la complejidad que todo modelo normalizado supone para el contribuyente, puede conducir a que se inadmitan numerosas quejas.



2. *Cuando se pretenda tramitar recursos o reclamaciones por la vía de las quejas.* Causa totalmente lógica, a la que no cabría oponerse, máxime cuando se prevé el traslado de los escritos a los servicios competentes. Sin duda, que la presentación de un recurso en una unidad receptora, debería ser válida a efectos de cómputo de plazos, aunque no se trate del órgano contra el que se dirige (cfr. art. 38.4 L.R.J.P.A.C.).
3. *Cuando se articulen como quejas peticiones de información sobre los procedimientos de devolución u otros que tengan marcado un plazo, antes de transcurrir el plazo.* Tampoco cabría oponer objeciones a esta causa de inadmisión de quejas, lo que no se podrá negar al contribuyente es recibir información sobre el estado de tramitación de esa devolución o procedimiento en general.
4. *Reiteración de quejas y sugerencias ya resueltas.* También causa comprensible, pero lo que no se hace es determinar qué requisitos o qué circunstancias han de concurrir para que pueda hablarse de reiteración, es decir, si se exige identidad de partes, o de objeto, o de ambas como sería lo acertado, desde el punto de vista de la tutela efectiva.

Por último, quedaría por aludir a la posibilidad de interponer recursos contra la resolución de las quejas, a lo que habría que concluir que es perfectamente posible recurrir la resolución de una queja por las vías normales, siempre que se dispusiera de argumentación jurídica y fáctica suficiente para ello. En definitiva, las citadas resoluciones son actos administrativos que van a adoptar o no, unas medidas, y la decisión que se adopte es perfectamente susceptible de control jurisdiccional. Además, ni en la L.D.G.C., ni en las demás normas de aplicación se prohíbe tal extremo.

#### IV. OTRAS FUNCIONES

No se agotan en las reclamaciones, quejas y sugerencias las funciones del Consejo, también su norma creadora le asigna otras, que, si bien no van a tener la misma importancia cuantitativamente hablando, desde el punto de vista cualitativo son plenamente comparables a las mencionadas.

De esta forma, el art. 2 del R.D. 2458/1996, señala las siguientes:

1. Asistir a los ciudadanos en el ejercicio del derecho de petición en el ámbito tributario.
2. Elaborar informes y propuestas para la defensa (genérica) del contribuyente.
3. Elaborar la memoria anual con el resumen de sus actuaciones.
4. Proponer al Secretario de Estado de Hacienda, modificaciones normativas o procedimentales, con la finalidad de defender los derechos de los ciudadanos.

Funciones, que no son más que una consecuencia de las actuaciones de atención al ciudadano ya analizadas en epígrafes anteriores, pero no por ello carecen de importancia, pues no tendría sentido dotar a un órgano de la facultad de oír al ciudadano, si dicho órgano no tuviera «línea directa» con quien tiene en su mano la potestad de hacer realidad (normativa o procedimentalmente) las peticiones y sugerencias de los contribuyentes.

En efecto, sólo quien conoce bien de cerca las peticiones de los contribuyentes, está en disposición de aconsejar y proponer medidas que resuelvan los problemas que los propios ciudadanos hayan puesto de manifiesto, el contacto directo con las quejas y sugerencias de éstos, confiere al Consejo una legitimidad importante que no debería ser desaprovechada.

Otra cosa será el caso que la Administración pueda hacer de los informes y propuestas, y en ese sentido se echa de menos, una mayor implicación del Consejo, que sea algo más que un mero receptor, y consecuentemente una mayor vinculación de la Administración hacia dichas propuestas, para que el órgano al que nos venimos refiriendo no se acabe convirtiendo en tan sólo un símbolo de la defensa del contribuyente, sin mayor relevancia que la puramente «publicitaria».