

Veinte años del Consejo para la Defensa del Contribuyente (II)

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la UCM.
Gabinete de Estudios de la AEDAF

Sumario

2. La situación actual del Consejo
 - 2.6. Las resoluciones o acuerdos
 - 2.6.1. Contenido y clases
 - 2.6.2. Competencia y notificación
 - 2.6.3. Naturaleza y efectos
 - 2.7. La posición del Consejo en la estructura general del Estado
 - 2.7.1. Su posición en la Administración Tributaria
 - 2.7.2. Su relación funcional con el Defensor del Pueblo
3. Otros defensores del contribuyente
 - 3.1. En el plano del Derecho Comparado
 - 3.2. Los defensores autonómicos y locales
4. Una perspectiva hacia el futuro
 - 4.1. Introducción
 - 4.2. Mayor autonomía funcional
 - 4.3. La distribución interna de sus funciones
 - 4.4. La eficacia de los acuerdos del consejo
 - 4.5. El contenido de la Memoria Anual
 - 4.6. La información al contribuyente sobre el procedimiento ante el Consejo
 - 4.7. La fase instructora del procedimiento seguido ante el Consejo

2. La situación actual del consejo

2.6. Las resoluciones o acuerdos

La forma en la que termina normalmente el procedimiento seguido ante el Consejo es la emisión de un acuerdo o resolución, sea del Pleno o sea de la Comisión, que será notificado al contribuyente que ostente la posición de interesado.

Dado que estos acuerdos desvelan muchos aspectos de la verdadera función y naturaleza del Consejo, los examinaremos con algún detenimiento.

2.6.1. Contenido y clases

Los Acuerdos no tienen un contenido prefijado en las normas, y dados sus efectos carecen de una estructura semejante a la de un acto o resolución administrativa ya que no necesariamente han de contener una motivación –en la que se haga una exposición de los hechos determinantes de la resolución y una mención a las normas que resulten de aplicación– y una parte dispositiva o resolutive donde se contenga la conclusión alcanzada. No obstante, suelen ajustarse a esta estructura ya que se trata de un modelo casi necesario en todo acto en el que se proceda a una aplicación del derecho. Quizá por ello no ha sido necesario que se adopte por la Comisión permanente un acuerdo mediante el que se fije una estructura homogénea que debería ser respetada por los ponentes, posibilidad prevista en el artículo 24 de su normativa interna.

Por otra parte, consideramos necesario que se observe esta práctica por cuanto el examen de un acuerdo, desprovisto del conocimiento de los hechos que lo motivan, impide conocer con exactitud su adecuación a la Ley, su alcance o las posibilidades de utilización en casos similares, etc.

Teniendo en cuenta los posibles contenidos de los Acuerdos del Consejo, podríamos diferenciar:

- Acuerdos dirigidos al contribuyente en los que el Consejo le manifiesta que no puede dar satisfacción a la petición contenida en la queja o sugerencia, por cuanto no se aprecian defectos en el actuar de la Administración o porque no existen razones para recomendar la adopción de las medidas que se proponen por el contribuyente. En ellos se proporciona al interesado una explicación del funcionamiento administrativo o del contenido de las normas aplicables de los que se concluye que la Administración ha actuado de forma que no se le ha de dirigir reproche alguno
- Acuerdos en los que se aprecian defectos cuya subsanación o corrección se va a recomendar a la Administración competente. Normalmente el acuerdo versará sobre cambios en las normas vigentes o en los criterios empleados en su interpretación, así como en otros aspectos del funcionamiento de la Administración
- Acuerdos que recomiendan la revisión de oficio del acto que motiva la queja, dado que el Consejo ha apreciado la existencia de vicios de legalidad de tal gravedad que justificarían su revisión, o bien errores de hecho que exigen su rectificación.

Ahora bien, estos contenidos no determinan el procedimiento que ha de seguirse en cada caso tras su adopción, cuestión que veremos posteriormente.

2.6.2. Competencia y notificación

La competencia la aprecia de oficio el propio Consejo, sin que exista un control externo sobre estas decisiones, aunque no faltan dependencias de la Administración que, en las contestaciones a las quejas, argumentan sobre la falta de competencia del Consejo para la adopción de cualquier acuerdo efectivo relacionado con las actuaciones que, precisamente ellos, han desarrollado. Naturalmente este tipo de apreciaciones no deberían producirse.

Una vez decidida la propia competencia para adoptar el acuerdo de que se trate, tiene lugar el procedimiento que anteriormente hemos descrito –designación de ponente, etc.– hasta llegar a la Comisión permanente donde se adopta una primera resolución. Dependiendo del contenido de la misma la decisión final puede corresponder al Pleno o a la Comisión permanente. Normalmente han de adoptarse por el Pleno aquellos acuerdos cuyo contenido consista en la corrección de prácticas administrativas u otros defectos no causantes de la invalidez de las actuaciones, pero serán en todo caso competencia del Pleno aquellos acuerdos en los que se inste a la Administración la revisión del acto causante de la queja. Los restantes acuerdos competen a la Comisión, salvo los que correspondan a la Unidad Operativa a los que hemos hecho anteriormente referencia. Normalmente asuntos que versan sobre la tramitación del procedimiento.

Es importante destacar que, además de este reparto de competencias, en cualquiera de los casos en los que ha de resolver el Pleno o la Comisión, la competencia se extiende a motivos distintos de los invocados por el contribuyente en su queja siempre que se hayan puesto de relieve en la misma o a lo largo de su tramitación. Esta extensión de la competencia, acorde con la naturaleza del Consejo, tiene un importante efecto positivo y casi necesario pues en muchas ocasiones el contribuyente que va a presentar una queja desconoce con precisión dónde o cuándo se han producido defectos en las actuaciones administrativas, de forma que, si el Consejo no pudiera abordar cuestiones distintas de aquellas que se hubieran identificado por el contribuyente como objeto de sus quejas, se produciría una consolidación de aquellos defectos.

Las decisiones se toman, según disposición reglamentaria, por mayoría de los vocales pertenecientes al Pleno o a la Comisión, si bien, en el funcionamiento diario, no se acude a la votación ya que el contenido de las resoluciones se conforma y decide de común acuerdo entre sus miembros.

A este efecto hemos de recordar el número de vocales es par; que tienen igual representación quienes son vocales externos a la propia Administración que quienes están en el Consejo por razón del cargo que ostentan dentro de la Administración tributaria; y que el Presidente carece de voto de calidad. Es decir, en muchas ocasiones el resultado de las votaciones podría conducir a situaciones sin salida.

Una vez adoptado un acuerdo, ha de notificarse al interesado y a la dependencia causante de la queja, si bien hemos de recordar que, cuando es la Comisión la que considera que una actuación adolece de tales defectos de legalidad que la decisión ha de adoptarla el Pleno, o que por cualquier otra causa también ha de ser tomada en el Pleno, entonces se remite el expediente a este otro órgano al efecto de que dicte la resolución que corresponda.

La validez de las notificaciones se ha de juzgar de acuerdo con las disposiciones de la LGT y de la LPAC, si bien, la Unidad Operativa cuenta con los medios de que dispone la AEAT para llevarlas a cabo.

2.6.3. Naturaleza y efectos

Las normas reguladoras de la institución se refieren a esta materia diciéndonos exclusivamente lo que no son los acuerdos del Consejo, ya que, como veremos, no es sencillo calificarlos de forma unitaria pues no solo se adoptan y aprueban acuerdos, sugerencias e informes, sino que el contenido de los acuerdos puede ser bien distinto, influyendo en su naturaleza.

Para examinar el tema comenzaremos por señalar que el artículo 7 del Reglamento, hace hincapié en el tema de alejar el Consejo de cualquier relación con la potestad revisora de la Administración. Concretamente nos dice:

“3. Las quejas y sugerencias formuladas al amparo de esta norma ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente no tendrán, en ningún caso, la consideración de recurso administrativo, ni su interposición suspenderá la tramitación del procedimiento ni interrumpirá los plazos establecidos en la legislación vigente para la tramitación y resolución de los correspondientes procedimientos.

Las quejas y sugerencias no 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”.

Y en la misma disposición se pronuncia sobre la no impugnabilidad de dichos acuerdos:

“Las contestaciones y demás actos producidos por el Consejo para la Defensa del Contribuyente no constituyen ni reconocen derechos subjetivos o situaciones jurídicas individualizadas por lo que no son susceptibles de recurso alguno, administrativo o jurisdiccional”.

Es decir, según su normativa reguladora, los acuerdos –es evidente que no se refiere a los informes o propuestas– deben calificarse teniendo en cuenta que no son encasillables en tres apartados:

a. No tienen, en ningún caso, la consideración de recurso administrativo.

Por este motivo no condicionan el ejercicio de otras acciones o derechos que puedan ejercitar los interesados sino que son compatibles con ellos. Debido a lo cual no es infrecuente que se susciten dudas acerca de la calificación que deba atribuirse a un determinado escrito presentado por un contribuyente, a cuyo efecto, se ha dispuesto que, salvo cuando el interesado se acoja de forma expresa a otro procedimiento y siempre que se trate de quejas o sugerencias, se presume que tales actuaciones de los particulares deben tramitarse ante el Consejo y siguiendo el procedimiento fijado para las quejas o sugerencias. Solución de la que discrepamos pues la calificación debería hacerse siempre a favor del derecho fundamental –la tutela judicial efectiva que, es sabido, requiere el agotamiento previo de la vía administrativa– considerándolo como un recurso o reclamación pues de esta forma se impide que transcurran los plazos preclusivos que convertirían una acción posterior en extemporánea. O también comunicar ambas posibilidades al interesado a fin de que pueda optar entre ellas (en este caso debería disponerse que tal situación suspende los plazos propios de la interposición de cualquier recurso).

Por otra parte, si bien estamos de acuerdo en que el Consejo no es un órgano de resolución de conflictos en el sentido en el que se entiende esta función, bien sea de manera tradicional –jueces y vías revisoras–,

bien sea cuando actualmente se hace mención a órganos arbitrales, etc. (Véase Begoña SESMA SÁNCHEZ. *La tutela judicial en el ámbito tributario Diario La Ley*, Nº 8304, Sección Tribuna, 6 de Mayo de 2014), ni posiblemente su existencia los reduce de facto, tampoco cabe duda de que en los conflictos entre la Administración y los contribuyentes, el Consejo puede jugar una función atemperadora y de acercamiento de posiciones o de explicación de los motivos de cada uno; añadiendo a ello la opinión de un órgano imparcial que puede incluso llegar a apreciar vicios de legalidad de los actos administrativos y proponer su expulsión del mundo del Derecho.

- b. *Los Acuerdos del Consejo (el RD los denomina “contestaciones y demás actos producidos por el Consejo”) no son susceptibles de recurso alguno, ni administrativo ni jurisdiccional.*

Ello sencillamente porque no son expresión de ninguna de las potestades aplicativas del tributo ni sancionadora ni revisora. Es decir, no constituyen ni reconocen derechos subjetivos o situaciones jurídicas individualizadas.

- c. *Sus actuaciones no afectan, en principio, al procedimiento en el que se generó la queja o sugerencia.*

De una parte, la “interposición” de una queja no suspende la tramitación del procedimiento afectado. Ni esa actuaciones o las posteriores interrumpen los plazos establecidos para la tramitación y resolución de los correspondientes procedimientos.

En resumen, las actuaciones del Consejo quedan aisladas del ordenamiento pues las normas que lo regulan procuran privarlas de todo tipo de efectos sobre los procedimientos específicamente tributarios e impiden que a consecuencia de ellas puedan reabrirse plazos de impugnación de los actos dictados en aquellos. Esta situación, sobre la que volveremos posteriormente, no es posible lograrla plenamente pues hay alguna decisión del Consejo que ha de ser recurrible en todo caso: v.g. la calificación y subsiguiente tramitación de un escrito como queja, cuando supone la pérdida del derecho a reclamar por el transcurso de los plazos, ha de ser necesariamente un acto revisable, pues efectivamente crea situaciones jurídicas individualizadas que lo exigen. De alguna manera, la Resolución de 22 de julio de 2010, de la Secretaría de Estado de Hacienda, viene a exigir al Consejo una correcta calificación de los escritos que se le dirijan, pues ordena que se inadmitan cuando se pretendan tramitar recursos, reclamaciones o acciones distintas a la quejas o sugerencias, así como denuncias (ex artículo 114 LGT) “**sin perjuicio del traslado de los escritos a los servicios competentes**”.

Respecto de los Informes que pueda elaborar el Consejo, es evidente que solo tienen el valor de ser un argumento de autoridad pues no pueden tener eficacia ni siquiera interpretativa, salvo que la Administración o la norma se remita a ellos para justificar su contenido en la correspondiente motivación.

Si adoptamos una posición muy formal, diremos que los informes se calificarían como internos, no vinculantes ni preceptivos, y que, por ello, serían incluíbles entre los que se contemplan en el artículo 70.4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas:

“No formará parte del expediente administrativo la información que tenga carácter auxiliar o de apoyo, como la contenida en aplicaciones, ficheros y bases de datos informáticas, notas, borradores, opiniones, resúmenes, comunicaciones e informes internos o entre órganos o entidades administrativas, así como los juicios de

valor emitidos por las Administraciones Públicas, salvo que se trate de informes, preceptivos y facultativos, solicitados antes de la resolución administrativa que ponga fin al procedimiento.”

Es más, dado que estos acuerdos o informes, en principio, carecen de toda eficacia jurídica directa e inmediata – después volveremos sobre este extremo- es dudosa incluso su calificación como “derecho blando”, pues tampoco son objeto de publicación por algún medio, limitándose su difusión a la inclusión en las Memorias anuales de aquellos Informes que se hubiesen elaborado con el objeto de remitir al Secretario de Estado la opinión fundada del Consejo sobre alguna materia de especial interés o trascendencia.

Ahora bien, sería equivocado llegar a la conclusión de la total ineficacia de los acuerdos del Consejo pues, según los casos, sí tienen efectos y no son despreciables.

En primer lugar, y en la sola dimensión del propio contribuyente presentador de la queja, no debe negarse que si obtiene una resolución del Consejo favorable a sus intereses (v.g. propuesta de revocación de las actuaciones causantes de la queja, la formulación de una sugerencia o de una interpretación normativa acorde con lo sostenido por el interesado, etc.), dicho acuerdo puede ser alegado ante los tribunales o en vía de reclamación administrativa pues, sea o no aceptado este criterio en la sentencia, lo cierto es que demuestra que el contribuyente ha actuado respaldado por argumentos de autoridad, pues tal es el reconocimiento mínimo que ha de darse a este órgano, y tal respaldo debería tener cierta eficacia (v.g. en materia de responsabilidad en caso de infracción tributaria).

Por otra parte, y más allá de los efectos sobre el presentador de la queja, hemos de recordar que el Consejo es también un instrumento de reflexión para la propia Administración y de conocimiento de la forma en que las normas y las actuaciones administrativas son contempladas por los ciudadanos. Y, de cara a los contribuyentes, es una fuente de información y de asistencia que muchas veces no se encuentran en sus relaciones con los órganos que se encargan de la gestión y aplicación del sistema tributario. Ello resulta especialmente relevante respecto de ciudadanos que hacen frente a situaciones conflictivas de escasa cuantía económica que nunca accederán a los tribunales, o para aquellos de reducida capacidad económica que reclaman algún medio de tutela de sus derechos en sus relaciones con la Administración en la aplicación de un conjunto de normas de difícil conocimiento y comprensión, o en casos en los que se tutelan intereses difusos cuya protección no se percibe como necesaria en un solo caso concreto y aislado, sino que se manifiesta cuando desvelamos su importancia en razón del número de ciudadanos afectados o por razón de su incidencia en un determinado sector de la población (falta de transparencia, actuaciones sin procurar que su coste sea mínimo para el contribuyente, dotar de mayor rapidez en las actuaciones, etc.). En definitiva, no se olvide que el derecho tributario es un derecho de masas y de actos en masa cuya aplicación puede desvelar situaciones de imposible previsión anticipada.

Finalmente, advertir contra la opinión de algunos especialistas que valoran la eficacia total del Consejo en función del número de revocaciones pedidas por el mismo y que se han aceptado en cada año por la Administración, pues este no es sino un indicio más de los efectos y resultados logrados por la institución. Así, en la Memoria del año 2014, se puede leer:

“En lo que respecta a la eficacia del Consejo en la solución de los asuntos contenidos en las quejas recibidas, hemos de reiterar que las cifras que aparecen en las estadísticas reflejando el número de “revocaciones” propuestas a la Administración (de un total de 6 revocaciones, solo 2 fueron aceptadas, estando una pendiente de resolver) no son un reflejo fiel de la eficacia del Consejo pues, como venimos reiterado desde hace ya muchos años, las discrepancias entre las administraciones y los contribuyentes que se resuelven al tiempo de suscitarse

la queja se estima que es elevado, sin que se pueda cuantificar el número de casos en los que no llega a presentarse la queja por ser suficiente el mero anuncio de la misma.

Al efecto de respaldar con alguna cifra afirmaciones como las que acabamos de exponer, hemos efectuado personalmente, durante el año 2014, un seguimiento de los asuntos que se han resuelto de forma favorable a las pretensiones del contribuyente durante la tramitación de sus disconformidades y antes de que el Consejo, actuando en Comisión permanente, se pronunciase sobre la queja. El resultado de este seguimiento es que, de las aproximadamente 450 quejas que se han examinado dentro del procedimiento establecido para las "disconformidades", en torno al 8 % han encontrado una solución favorable a la petición del contribuyente, no haciéndose precisa la adopción de un acuerdo sobre el fondo del asunto por parte del Consejo...

Por otra parte, la Memoria que ahora presentamos recoge también los Informes y Propuestas, elaboradas y aprobadas por el Consejo que se han remitido a la Secretaría de Estado, concernientes a las funciones y actividades de los distintos Servicios de la Administración que caen en nuestro ámbito de competencias".

Y, para concluir con el examen de los Acuerdos del Consejo, señalaremos que aquéllos que se adoptan por el Pleno y que conllevan una propuesta de revisión del acto o actuaciones que motivaron la queja, son objeto de respuesta por parte de la Administración en la que se comunica si ha sido aceptada o, en otro caso, se detallan los motivos de su rechazo. Estas respuestas son remitidas por el Consejo al contribuyente, aunque en muchas ocasiones ya sea conocedor de las mismas por ser el destinatario de las actuaciones desarrolladas para revisar el acto.

2.7. La posición del Consejo en la estructura general del Estado

Dado que el Consejo es un órgano inserto en el Ministerio de Hacienda, interesa mencionar cuál sea la posición que ostenta dentro de la Administración Tributaria; ahora bien, dadas sus funciones es importante también destacar su relación con otras instituciones que tienen encomendadas competencias paralelas, muy especialmente con el Defensor del Pueblo.

2.7.1. Su posición en la Administración Tributaria

El Consejo se sitúa, según vimos anteriormente en el seno del Ministerio de Hacienda, bajo las competencias de la Secretaría de Estado de Hacienda (SEH) y junto a otros servicios sea estos centralizados (Dirección General de Tributos; Tribunales Económico-Administrativos; DG de Catastro, etc.) o dotados de autonomía administrativa (Agencia Estatal de Administración Tributaria). Recuérdese que sus vocales son nombrados directa o indirectamente por la SEH y, los funcionarios que prestan sus servicios en las distintas dependencias o unidades adscritas al Consejo, pertenecen al Ministerio o a la propia AEAT.

Esta posición hace que las relaciones del Consejo con los restantes órganos del Estado (Ministerios, etc.) o con otros poderes del Estado (v.g. Tribunales) se lleve a cabo generalmente a través de la SEH, aunque existan relaciones en las que el Consejo actúa con autonomía. Por otra parte, la SEH es la garante de la independencia del Consejo debiendo ser informada de cualquier hecho que pudiera afectarla.

Lo anterior no afecta a la independencia con que la institución desarrolla sus funciones, de forma que, hoy puede decirse que, en los veinte años de funcionamiento del Consejo, esta institución se ha consolidado en el seno de la Administración tributaria, siendo claramente perceptible la mejora en estas relaciones pues se ha generalizado la

idea de que se trata de un órgano propio, no ajeno, con una función que no sustituye a ninguna otra, pero que las complementa y que puede contribuir a que los servicios al contribuyente de presten con mayor calidad o a que las normas tributarias y las actuaciones de aplicación de los tributos sean reexaminadas por la propia Administración contando con la perspectiva que aporta el propio contribuyente y los vocales que se integran en el Pleno o en la Comisión. Esta independencia ha hecho que los contribuyentes hayan aceptado que la vía que les ofrece el Consejo es utilizable no solo para plantear quejas referidas al funcionamiento de los servicios, sino sobre cualquier otra cuestión relativa a la calificación jurídica de unos hechos o a la interpretación de las normas que les estén siendo aplicadas.

De otra parte, las funciones y tareas desarrolladas por el Consejo para la Defensa del Contribuyente están íntimamente relacionadas, por imperativo legal, con los procedimientos y actuaciones realizadas por la Inspección de los Servicios del Ministerio de Economía y Hacienda y, dentro de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con las funciones del Servicio de Auditoría Interna.

Respecto del Servicio de Auditoría Interna y en la perspectiva orgánica, la Unidad Operativa y, consiguientemente, las unidades de tramitación (central y regionales) que están bajo la dependencia del Consejo y que se encargan del estudio, investigación e impulso en la resolución de las quejas, reclamaciones y sugerencias, se encuadra administrativamente dentro de dicho Servicio, estando en la actualidad desempeñada la jefatura de la Unidad Operativa por el titular de una de las Inspecciones de los Servicios. (Exposición de motivos de la Instrucción de 11 de diciembre de 1998 del Director del Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Estatal de Administración Tributaria -Coordinador de la Unidad Operativa- sobre organización y normas de funcionamiento interno de la Unidad Operativa del Consejo para la Defensa del Contribuyente y de los demás órganos y servicios que intervienen en el procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas, reclamaciones y sugerencias).

Respecto del Servicio de Auditoría Interna de la AEAT y en un plano funcional, el Consejo tiene una importante utilidad, ya que el primero es un órgano especializado de control interno, que tiene la misión de evaluar el sistema de control interno mediante la realización de inspecciones de servicios y auditorías a los órganos centrales y territoriales de la Agencia. Y es precisamente en estas actuaciones de inspección en donde el libro de quejas (correspondiente a las presentadas al Consejo) que han de llevar obligatoriamente las dependencias de la Administración, resulta de primera utilidad.

Ahora bien, el aprovechamiento de la información perteneciente al Consejo por parte del Servicio de Auditoría Interna no significa que haya reciprocidad, pues en aquéllos asuntos en los que pudiera ser relevante para el Consejo conocer las medidas finalmente adoptadas -v.g. Asuntos en los que se ha desvelado un funcionamiento irregular causado por un determinado funcionario-, esta información permanece reservada. Es decir, el Consejo solo puede acceder a los datos del funcionamiento de la AEAT que son públicos, como son los contenidos en las Memorias anuales de la AEAT.

2.7.2. Su relación funcional con el Defensor del Pueblo

Más complejas son las relaciones que existen entre el Consejo y el Defensor del Pueblo, siendo el caso que encontramos una gran similitud en los asuntos que se tramitan por ambas instituciones. Esta relación es evidente a pesar de las importantes diferencias que existen entre ambas instituciones (competencias, posición institucional, facultades, etc.), pues siempre habrá un cierto solapamiento entre el Defensor del Pueblo y el Consejo al resolver éste último quejas en las que están implicados derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional (v.g.

supuestos de nulidad absoluta), así como aquellas otras que afectan al funcionamiento material de los servicios. Ahora bien las diferencias son tantas que no es cierto lo que se ha afirmado cuando se dice que 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.

En efecto, el Defensor del Pueblo es un órgano unipersonal, **elegido por el Congreso de los Diputados y el Senado, para un mandato limitado a cinco años**, al que se atribuyen facultades como la de **intervenir de oficio** en los casos que lleguen a su conocimiento, aunque no se haya presentado queja sobre ellos, y realizar en determinados supuestos actuaciones in situ, teniendo competencia, en principio, sobre la totalidad de Administraciones públicas. Ahora bien, a pesar de lo anterior, como decíamos, la similitud de los asuntos que entran en la competencia de ambos es tan evidente que el propio Real Decreto, regulador del Consejo para la Defensa del Contribuyente ordena: *“Artículo 3º (... 2. Las advertencias, recomendaciones y sugerencias hechas por el Defensor del Pueblo a la Administración Tributaria del Estado respecto de las actuaciones a las que se refiere el artículo 7.1, una vez contestadas por los órganos competentes, serán remitidas al Consejo para la Defensa del Contribuyente para su conocimiento.”*

Esta disposición entendemos que no debe ser un mero instrumento de información sino que, antes bien, el Consejo debiera verse estimulado a prestar un umbral mínimo de protección al contribuyente nunca inferior a que se fije por parte del Defensor del Pueblo, y ello no por una innecesaria competición entre ambos, sino por la especial sensibilidad que debiera mostrar el primero, particularmente a la hora de ofrecer alternativas para solucionar los problemas deducidos de las quejas dada su inmediatez y proximidad a los mismos y a los propios órganos administrativos que las originan.

Por otra parte debe resaltarse la coincidencia en las materias objeto de quejas y de sugerencias que se remiten por los contribuyentes a ambas instituciones. Así, examinadas las últimas Memorias del Defensor del Pueblo, en la parte que afecta a la Administración tributaria estatal, encontramos que la mayoría se concita en unas mismas áreas de administración y se fundamentan en una argumentación semejante. Por poner como ejemplo la Memoria del año 2014, y dejando a un lado el permanente descontento que expresan los contribuyentes sobre el cumplimiento de los plazos por parte de la Administración, pues consideran que el legislador no ha sido realista con la capacidad administrativa para resolver en el tiempo previsto, destacaremos el número de quejas que en las que los contribuyentes manifiestan su rechazo a las sanciones que se les imponen cuando sus declaraciones fiscales fueron confeccionadas por el propio personal de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), o siguiendo sus indicaciones (el contribuyente se resiste a aceptar las reiteradas explicaciones por parte del Consejo acerca de la naturaleza de servicio de ayuda al contribuyente y de que su funcionamiento no altera la responsabilidad del ciudadano de velar por la corrección de los datos que se contienen en sus declaraciones tributarias). Otro tanto cabe decir respecto de la obligatoriedad de relacionarse telemáticamente con la Administración, pues se exige a los contribuyentes disponer de un ordenador y una conexión a internet, siendo que muchos ciudadanos no disponen de estos medios ni tampoco de los conocimientos suficientes para utilizarlos, y sin que los medios dispuestos por la Administración para reducir este efecto sean percibidos como suficientes por parte de los obligados tributarios.

Y, como última mención de estas evidentes coincidencias, indicaremos que, en el ámbito de las actuaciones de los servicios del Catastro, son materia frecuentemente reflejada en las quejas las discrepancias entre los datos que figuran en este registro con los que aparecen en otras bases de datos, principalmente en el Registro de la Propiedad, siendo el objeto perseguido por los contribuyentes en sus quejas que se modifiquen estos datos e incluso las titularidades inscritas. Estas pretensiones, es sabido, conducen, en el primer caso, a nuevos motivos

de queja por el retraso en la resolución de los procedimientos de subsanación de discrepancias –procedimiento escasamente comprendido por los interesados- y, en cuanto a las peticiones de cambios en la titularidad, a un buen número de remisiones a la competencia de la jurisdicción, por exigirse que este tipo de conflictos sean resueltos en al ámbito judicial.

Por otra parte, al margen de esta coincidencia en determinados temas, cuya selección se produciría por el volumen de quejas que suscitan y porque todos los años coinciden en sus argumentos y materias, cada año aparecen cuestiones muy concretas que aglutinan un buen número de quejas para no volver a aparecer nunca más, versando sobre cuestiones que también se han dirigido simultáneamente al Consejo y al Defensor. Lo que demuestra que la conexión entre ambas instituciones es importante y así es apreciada por los ciudadanos quienes esperan una respuesta satisfactoria de parte de alguna de estas instituciones.

Ahora bien, esta conexión no se debe entender en el sentido de que la labor de un órgano deba o pueda ser sustituido por la del otro, sino en el sentido de que ambas se complementan pues el número de quejas que se dirigen a ambos no deja de crecer año tras año, haciéndolo además de forma sorprendente.

3. Otros defensores del contribuyente

La Administración estatal tributaria española no ha sido ni la única ni la primera en dotarse de un “ombudsman”. Antes bien, podemos decir que, si bien lo hizo tempranamente, se pudo ya contar con la experiencia de otros países semejantes al nuestro, aunque finalmente se optó por seguir un modelo tan peculiar que no ha servido de guía a aquellos otros que se implantarían sucesiva y posteriormente y tanto en otros Estados, como dentro de nuestro modelo de administración descentralizada (Comunidades autónomas y entes locales).

3.1. En el plano del Derecho Comparado

Sin la pretensión de recorrer el camino que han seguido otros Estados en este ámbito, pues la experiencia ha debido ser considerada como muy beneficiosa por muchas Administraciones tributarias, no debemos omitir en este momento la creación en los EEUU de la figura del Defensor del Contribuyente, seguida prontamente en Italia con una institución semejante es su esencia pero diferente en sus perfiles y funcionamiento. Ambas instituciones han sido estudiadas por Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés (*El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.- Documentos del IEF.- 2001*). Se trata en ambos casos de un órgano de carácter unipersonal, con importantes facultades y relevancia institucional, en comparación con el caso español, que enlazan sus competencias con las de control que sobre los Ejecutivos tienen los legisladores en esos dos Países, a quienes rinden memoria de sus actividades, debiendo también destacarse que están dotados de importantes potestades de cara a la efectividad individualizada de los derechos del contribuyente que tratan de tutelar.

Quizá porque se les ha dotado de estos medios es por lo que han visto crecer sus actuaciones y han logrado mejoras relevantes en sus respectivos ordenamientos tributarios en lo que afecta a las garantías que han de ser atendidas. Así, en el caso de los EEUU ya rige la Carta de Derechos para los contribuyentes en la que se ha previsto el derecho de los contribuyentes a llamar en su favor a un abogado a través de los defensores del contribuyente; a proponer un plan de pagos que sea razonable, el derecho de estar informado, a recibir un servicio de calidad, a la presentación de alegaciones, la resolución expresa, a la privacidad y a la confidencialidad, etc. En lo que respecta a Italia, el “*Garante del contribuente*” creado por la Ley 212/2000, de 27 de julio, -“Estatuto de los derechos del contribuyente”- no es

una figura única para toda Italia, pues se trata de órganos colegiados formados por varios componentes de distinta procedencia, con sede en cada una de las regiones italianas que han de hacer efectivos los derechos y garantías incluidos en los textos jurídicos a fin de que no queden en meras declaraciones de principios. A diferencia del caso de los EEUU, estos órganos no tienen potestades administrativas salvo la de impulsar procedimientos de revisión de los actos dictados por la Administración, pero colaboran con los poderes del Estado, ejercitando sus funciones con imparcialidad e independencia y dirigiendo a la Administración recomendaciones con el fin de velar por los derechos de asistencia y por la mejor organización de los servicios, incluidos le información. Finalmente el Ministro de Hacienda informa a las Comisiones Parlamentarias sobre la labor realizada por el Garante del contribuyente así como sobre las medidas adoptadas como consecuencia de sus recomendaciones.

Por su parte, cabe señalar que el diseño del Defensor del Contribuyente seguido en los EEUU ha sido el que se ha expandido a otros países, con mayores o menores matices. Es el caso de Canadá, en donde se sigue el modelo unipersonal en el cual se designa a una persona de prestigio y con larga experiencia profesional con el fin de presidir una organización que tiene como tarea la de asegurar la transparencia, la responsabilidad y un tratamiento equitativo a los ciudadanos por parte de la "Agencia de Rentas", actuando para ello con independencia, imparcialidad, equidad y confidencialidad. Sus actividades se reflejan en informes, notas de advertencia, comunicaciones al ministro, y en la Memoria anual en donde se deja constancia de los conflictos atendidos, de las medidas adoptadas, y de los criterios del propio Defensor.

También en América ha sido México el país que ha introducido en su organización estatal esta figura –Procuraduría para la Defensa del Contribuyente (PRODECON)- atribuyéndole el mayor realce en comparación con cualquier otro Estado, pues tiene un rango de institución cuasi constitucional, pudiéndose comparar en cuanto a sus diseño y funciones a la Fiscalía General (Véase Carmen Leticia Jasso Ramírez y María Angélica Nava Rodríguez. Derechos del contribuyente en México. IEF. DOC. N° 16/2016). Dotada de plena autonomía, que alcanza incluso al ámbito presupuestario y organizativo, la Procuraduría, a cuyo frente se sitúa el Procurador, dispone de importantes medios, necesarios, por otra parte, para el desempeño de las muchas funciones que tiene atribuidas. Por supuesto que entre estas se encuentran las de atender las quejas y sugerencias de los contribuyentes, elevar informes a la Administración, informar por medio de una Memoria de sus actuaciones, etc. pero siendo de destacar la posibilidad, que singulariza el ejemplo de México, de llegar a impugnar los actos de la Administración en determinados supuestos así como la potestad de imponer sanciones a los funcionarios que incumplan su deber de colaboración con la Procuraduría.

Distinto al caso de México y más próximo al modelo español, Perú ha creado la Oficina de Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero de la SUNAT. Órgano directamente dependiente de la Superintendencia Nacional, se encarga de atender las quejas y sugerencias de los contribuyentes, siendo también de su competencia la mejora de la calidad de servicios a cargo de los distintos órganos de la Administración. Para realizar estas tareas dispone de competencias para reclamar la información que considere necesaria para atender las quejas, realizar el seguimiento de las medidas adoptadas a consecuencia de su intervención, así como promover la mejora en la calidad de los servicios comunicando sus criterios a la Alta Dirección y al SUNAT.

Por otra parte Colombia ha creado la Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero, siguiendo un modelo semejante al de Perú. Y Puerto Rico, bajo la denominación de Procurador del Contribuyente, ha constituido una Oficina responsable de velar por los derechos del contribuyente (recogidos en una Carta de Derechos del Contribuyente), promoviendo la solución de aquellas quejas que no se puedan resolver a través de los trámites ordinarios del Departamento de Hacienda y pudiendo emitir Órdenes de Ayuda al Contribuyente si considera que

está sufriendo un daño irreparable a consecuencia de alguna violación a las disposiciones de la Carta de Derechos del Contribuyente.

En resumen, existe un movimiento –se le puede calificar así– que ha llegado incluso a la Unión Europea, donde, desde 2012, ha tomado cuerpo la preocupación por la protección de los contribuyentes en Europa, protección que, de cara al futuro y a juicio de algunos autores, pasaría por la uniformización de las legislaciones, de conformidad con los standards establecidos en el derecho tributario europeo, a cuyo efecto serían instrumentos eficaces una carta o estatuto de los derechos del contribuyente y un defensor del pueblo en materia tributaria.

Dado que estamos lejos de una posible materialización de ambos objetivos, nos limitaremos a señalar este inicial planteamiento.

3.2. Los defensores autonómicos y locales

En el ámbito autonómico y local español se han creado algunas figuras semejantes al Consejo en cuanto a sus cometidos, si bien son enteramente distintos en todo lo demás, siendo además destacable el hecho de que no existe ningún vínculo o conexión entre ellos y el Consejo que permitiera deducir la existencia de prácticas o defectos generalizados en el comportamiento de las Administraciones tributarias. (Véase SOLER ROCH, M.T., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., SERRANO ANTÓN, FERNANDO: “Los Defensores del Contribuyente”. Fundación Coloquio Jurídico Europeo. 2010.”

Ejemplos de estas instituciones a nivel autonómico son el Defensor del Contribuyente de la Comunidad de Madrid, creado por Decreto 22/1999, de 11 de febrero, como órgano unipersonal de estudio y formulación de propuestas de resolución de las quejas formuladas por los contribuyentes en el funcionamiento de los servicios tributarios de la Comunidad de Madrid; el Consejo Regional para la Defensa del Contribuyente de Castilla y León, creado por Decreto 98/2004, de 2 de septiembre o la Oficina para la Defensa del Contribuyente de la Junta de Andalucía, creado por el Decreto 31/2013, de 26 de febrero, por el que se regula la Oficina para la Defensa del Contribuyente y el Régimen Jurídico de las quejas y sugerencias que se formulen en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria de la Junta de Andalucía.

Aunque con estructuras y grados de independencia muy distintos, las funciones prácticamente son comunes, consistiendo, en lo esencial en recibir las quejas relacionadas directa o indirectamente con los procedimientos administrativos de naturaleza tributaria; recibir sugerencias relativas a la mejora de la calidad de los servicios, a la simplificación de trámites administrativos, etc.; elaborar propuestas e informes relacionados con lo anterior, Y elaborar una memoria anual en la que quede reflejado el resumen de sus actuaciones y propuestas.

En el ámbito local la creación de figuras semejantes a las examinadas se contempló en relación con las “grandes ciudades”, que es donde existe un mayor riesgo de distanciamiento entre ciudadanos y gobernantes, y para hacer efectiva la participación ciudadana mediante la posibilidad de presentar quejas, reclamaciones o sugerencias sobre el funcionamiento de la Administración, en la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de Medidas para la Modernización del Gobierno Local, si bien, en el ámbito tributario bajo la dependencia de la Comisión especial de Sugerencias y Reclamaciones, a la que rinde cuentas y a la que dirige su Memoria Anual.

Ha de destacarse por su importancia el caso del Ayuntamiento de Madrid, donde se creó la Oficina del Defensor del Contribuyente si bien, en el año 2012, fue modificada profundamente pasando a denominarse Oficina de

Sugerencias y Reclamaciones y de Atención al Contribuyente, con rango de Subdirección General y dependiendo de la Dirección General de Calidad y Atención al Ciudadano y aunando en sus competencias la gestión de todas las sugerencias y reclamaciones con independencia de su carácter.

Tras esta visión rápida de la situación actual, podemos decir que este tipo de instituciones no ha tenido la misma proliferación en el ámbito tributario que en otros aspectos, destacándose además su casi generalizada configuración como un órgano de carácter interno plenamente dependiente de la propia Administración a la que, en principio, debería “controlar”, por lo que su creación no ha contado con apoyos fuera de la propia Administración –ya que no se espera mucho de ellos- ni dentro de la misma, por entender que poco aportaría a los mecanismos ya existentes que cumplen funciones semejantes.

4. Una perspectiva hacia el futuro

4.1. Introducción

A lo largo de las páginas anteriores y al hilo de algunas de las cuestiones que hemos ido examinando, hemos apuntado aspectos o actuaciones que podrían ser objeto de modificación o reforma encaminados a mejorar el funcionamiento del Consejo o a lograr un mayor equilibrio en el difícil encuentro entre la Administración y el contribuyente. Procede ahora dedicar un apartado especial a desarrollar alguna de aquellas ideas o a justificar nuestra convicción sobre los efectos que tendría introducir algunos cambios en el actual diseño o funcionamiento del propio Consejo.

Ni en las anteriores ocasiones ni tampoco en las que siguen vamos a postular un modelo distinto en la configuración de esta institución, aunque hayamos apuntado que en otros países existan otras formas de entenderla – normalmente atribuyéndole mayores poderes respecto de la administración controlada así como mayor independencia en el ejercicio de aquéllos-, y sin que ello haya significado un entorpecimiento en el funcionamiento de la Administración tributaria, una invasión en sus competencias o un añadido de dificultades en los objetivos propios del sistema fiscal que se haya de aplicar, como así sostienen quienes ven en el Consejo un arma apuntada contra el buen desarrollo de las funciones encomendadas a la Administración tributaria.

En todo caso, y sea cual sea la configuración que se otorgue a estos órganos, la propia existencia de un Defensor del Contribuyente tiene dos efectos claros que deben potenciarse mediante una continua revisión o reforma de sus cometidos y tareas: El primero es el de complementar los instrumentos de defensa de los contribuyentes y de diálogo entre estos y los poderes públicos vinculados al sistema tributario. El segundo es el de generar, a medio plazo, un efecto positivo sobre el funcionamiento de los servicios públicos que presta la Administración tributaria aumentando su eficiencia y calidad. Ambos efectos nos inscriben al Consejo en una visión moderna de la Administración pública, visión necesaria especialmente en la vertiente tributaria en la que tantas veces el aparato administrativo se resguarda en sus tradicionales potestades – siempre facultades investidas de autoridad, tales como las concomitantes a la actividad inspectora, a la vía ejecutiva o a la potestad sancionadora- entendiendo que el reforzamiento de aquéllas es la mejor manera de asegurar la efectividad de las leyes tributarias y la exigencia al ciudadano de su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, al tiempo que se minusvaloran los nuevos enfoques y técnicas con que pueden gestionarse ambas cosas.

Por nuestra parte, entendemos que las dos perspectivas son correctas y complementarias. Lo que rechazamos es que los avances y reformas que se introducen en el ordenamiento jurídico tengan una enorme fe en la eficacia de los instrumentos tradicionales de regulación y de gestión –mayores sanciones, aumento de deberes a cargo del contribuyente, etc.– mientras que se acude a los nuevos instrumentos (el Consejo sería uno de tantos) con desconfianza y sin esperar de ellos resultados satisfactorios, motivo por el cual las nuevas medidas y órganos nacen ya lastrados y casi para legitimar o compensar las actuaciones desplegadas en el otro sentido. Es un ejemplo de ello el Consejo de Transparencia y Buen Gobierno, creado por la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información y buen gobierno, a quien se encomienda velar por el cumplimiento de la misma norma en cuanto regula el acceso a la información pública. Este Consejo es nombrado por el Gobierno, a propuesta del Ministro de Hacienda, con el refrendo del Congreso de los Diputados, y se adscribe al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Pues bien, dicho órgano, como se ha escrito (Manuel OLMEDO PALACIOS “La Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información y buen gobierno” *Diario La Ley*, Nº 8237, 27 Ene. 2014) no es verdaderamente independiente, pues tiene un marcado carácter gubernamental en su origen y composición, y tiene atribuidas además unas competencias escasamente eficaces, ya que no son ejecutivas, pudiendo calificarse de casi testimoniales (asesoramiento, informe, recomendación, formación y sensibilización, evaluación del grado de aplicación de la ley, y fijación de criterios de interpretación uniforme de las obligaciones contenidas en la norma...). Es decir, se crean o reforman instrumentos de “buen gobierno” cuya ineficacia ya se nos anticipa en su propio diseño normativo, dejándolos languidecer en una vía muerta dado que su existencia siempre puede ser invocada como ejemplo de la modernización administrativa emprendida. Se aprovecha así el efecto publicidad que tiene la existencia de un instrumento de control o autocontrol administrativo, mientras que el sujeto controlado se asegura la inmunidad frente al nuevo órgano.

Expuestas estas ideas sobre nuestra perspectiva de futuro para el Consejo para la Defensa del Contribuyente, vamos a ocuparnos de algunas propuestas concretas que podrían ser consideradas en una posible reforma.

4.2. Mayor autonomía funcional

En cuanto a la composición, según hemos visto, actualmente el Consejo depende de la SEH, existiendo vocales natos, que lo son por razón del cargo que ostentan en la Administración Tributaria, mientras que el resto de los vocales, que son externos a ésta, se nombran directamente por el SEH con las limitaciones a que antes nos referimos (prestigio profesional, etc.).

Pues bien, en reforzamiento de una mayor autonomía funcional, que, entendemos, redundaría en una mejora en la realización de sus tareas, creemos que, por una parte, sería conveniente señalar un plazo de duración del mandato de los vocales externos, cuyo reelección podría producirse por una sola vez, de suerte que se fijaría un especie de plazo máximo a sus mandatos durante el cual, es obvio, serían inamovibles. Ello favorecería una renovación automática y constante de sus vocales, sin que ningún gobierno dispusiera de la posibilidad de designar íntegra o mayoritariamente a la totalidad de los miembros del Consejo.

Además, debería modificarse la composición del Pleno reduciendo el número de funcionarios de la Administración Tributaria que forman parte del mismo para dar entrada a expertos que hubiesen desarrollado su profesión en otras facetas de la tributación. Por ejemplo, personas que hubiesen sido magistrados especialistas de lo contencioso, etc. Por ejemplo, el número total de vocales podría ser de dieciocho: seis de la Administración Tributaria (DGT, Auditoría, Inspección, Gestión, TEA, Servicio Jurídico), cuatro miembros designados entre personas que hubiesen prestado servicios al Estado en el área de la tributación (magistrados o funcionarios especialistas ya jubilados),

cuatro profesores de Universidad y cuatro profesionales de la asesoría fiscal. Una composición semejante, si bien haría perder a la Administración la posición que ostenta actualmente de equiparación entre sus representantes y los vocales externos, daría al Consejo una independencia mayor en la elaboración de sus criterios y, posiblemente con ello, una mejor apreciación de la perspectiva del contribuyente defendida en las quejas y sugerencias.

Naturalmente que cualquier modificación en la composición del Pleno ha de tener su correspondencia en la Comisión Permanente, pues si bien ésta no tiene que reproducir en miniatura la composición del Pleno, sí debe mantener cierta proporcionalidad, lo que sería fácilmente alcanzable en el marco de nuestra propuesta.

Por otra parte, y en la misma orientación de dotar al consejo de mayor autonomía, el nombramiento del Presidente se debería hacer por de 2/3 del Pleno (12 vocales en nuestra propuesta), en votación secreta y entre los vocales que, no prestando servicios a la Administración Tributaria, sean funcionarios en activo.

4.3. La distribución interna de sus funciones

Actualmente las relaciones entre el Pleno y la Comisión permanente son bastante complejas de entender y de fundamentar o explicar, pues la propia composición de uno y otra ya resulta extraña. Pensemos que los miembros de la Comisión permanente que no pertenecen a la Administración tributaria son mayoría, mientras que en el Pleno están equiparados en número con los vocales que prestan servicios a la Administración tributaria. Es decir, la Comisión podría adoptar acuerdos con el voto favorable de los vocales que no prestan servicios a la Administración tributaria y en contra de los que sí lo hacen. En cambio esto no sería posible en el Pleno.

Esta posibilidad solo se explica porque las competencias que se atribuyen a una y otra son distintas, de suerte que no es posible “escapar” al Pleno aprobando en Comisión un acuerdo que debiera o pudiera haber sido aprobado por aquel. En resumen, porque la Comisión permanente no es un Pleno reducido que aprueba resoluciones sobre las mismas materias que el Pleno, y que después serán revalidadas por éste en una u otra forma. Este suele ser el criterio de reparto de competencias entre los Plenos existentes en los órganos colegiados y sus Comisiones permanentes (quienes actúan continuamente en tanto no se reúne el Pleno y van despachando asuntos de trámite y preparando las sesiones plenarias).

Lo que ocurre en nuestro caso es precisamente lo contrario: Pleno y Comisión son dos órganos distintos en su composición y en sus competencias, dentro de las atribuidas al Consejo. Esta distribución se asienta principalmente en la idea de que, aquellos acuerdos que propongan una revisión de las actuaciones de la Administración o una modificación normativa o de cualquier otra índole, han de ser acordadas en el Pleno, siendo las restantes competencia de la Comisión. Ahora bien, como al iniciarse cualquier procedimiento se desconoce si el vocal ponente, y después la Comisión, propondrán una revisión de las actuaciones de la Administración o una modificación normativa o de cualquier otra índole, el asunto ha de debatirse en Comisión y solo después se conocerá si será finalmente competencia o no del Pleno.

En conclusión, el Pleno solo va a conocer de algunos asuntos que se “seleccionan” en Comisión porque se ha decidido una propuesta de revisión de las actuaciones de la Administración o una modificación normativa o de cualquier otra índole, pero no va a conocer de aquellos otros en los que la Comisión, tras examinarlos y debatirlos, ha acordado que no dan lugar a una propuesta de revisión de las actuaciones de la Administración o a una modificación normativa o de cualquier otra índole. Ello da lugar a que el criterio de la Comisión permanente se hace definitivo sin que el Pleno llegue a conocerlo.

Desde la perspectiva de la Administración causante de la queja la situación no plantea problema alguno pues su actividad no debe ser objeto de ningún cambio ni reproche, sin embargo el Pleno del Consejo queda absolutamente al margen precisamente de los asuntos que han podido ser más conflictivos, sin llegar a saber nada de ellos, lo que hace que los vocales, que serán ponentes en asuntos similares, desconozcan los criterios que se están utilizando por el Consejo en la resolución de los expedientes, criterios que, en cambio, ya son conocidos por los contribuyentes.

Esta situación tampoco se corrige con la posibilidad prevista en las normas que rigen el funcionamiento del Consejo de que el Presidente pueda acordar la elevación al Pleno de los asuntos que se estén tramitando en Comisión pues se hace gravitar sobre la Presidencia la elección última de los temas que se verán en el Pleno; termina por trasladar a la competencia del Pleno, materias que debieran resolverse en Comisión; y puede llegar a sobrecargar las sesiones del Pleno haciendo que se conviertan en una segunda instancia del trabajo hecho por la Comisión.

Esta compleja articulación entre el Pleno y la Comisión, que conduce a un cierto desconocimiento por parte de los vocales que no son miembros de la Comisión de lo que se hace en sus sesiones, llega al extremo de que un vocal, designado ponente en una queja, si no es miembro de la Comisión ni ésta ha decidido llevar el asunto al Pleno, desconoce cual ha sido la finalización del expediente, pues la Comisión ha podido modificar enteramente su ponencia o su argumentación, etc. En la práctica se procurado evitar esta situación (de ponencias sobre asuntos similares que reiteran argumentos rechazados en los debates de la Comisión) dando a conocer expresamente a cada ponente el resultado final del acuerdo aprobado para que pueda constatar si su propuesta fue admitida, modificada, o rechazada en su totalidad. Ello al margen de que los vocales puedan conocer cualquier acuerdo aprobado por el Pleno o la Comisión.

4.4. La eficacia de los acuerdos del Consejo

En orden a mejorar el grado de eficacia jurídica que tienen los acuerdos del Consejo, que, ya vimos, es mínima por voluntad expresa de las propias normas que lo regulan, nos remitimos a las manifestaciones que hacen ocasionalmente los contribuyentes una vez que ha finalizado el procedimiento instado por ellos. En estos materiales (totalmente al margen ya del expediente) es donde se puede descubrir si las expectativas del ciudadano se han cubierto, y, aún más, si existe la posibilidad jurídica de satisfacerlas partiendo de la naturaleza misma de la institución.

No se postula ahora establecer un sistema de valoración del Consejo por parte de quienes acuden a él, sino de tomar información en un sentido positivo para llevar a cabo mejoras en su funcionamiento, especialmente en orden a dotar a sus resoluciones de un mínimo de efectos, los suficientes al menos para no crear una situación en la cual, la atención a una queja, pueda dar lugar a otra queja. Esta vez relacionada con el segundo procedimiento.

En esta orientación es evidente que la propuesta más contundente es la que nos empujaría a dotar a las resoluciones del Consejo del carácter de actos administrativos o de resoluciones creadoras de situaciones jurídicas subjetivas nuevas. Ahora bien, con esta solución habríamos cambiado radicalmente el modelo de Defensor del Contribuyente establecido en nuestro ordenamiento, pues, según expusimos más arriba, uno de los ejes de su construcción actual es que, sus actuaciones no afectan, en principio, al procedimiento en el que se generó la queja o sugerencia.

Pues bien, aceptando las limitaciones que nos hemos trazado en esta parte del trabajo, creemos que es posible introducir modificaciones o reformas que, al menos en ciertos casos, tengan como resultado hacer visible la participación del Consejo en los mismos e impedir una situación de “hechos consumados” ante la cual poco valor ha de tener el acuerdo finalmente adoptado. Sobre tres aspectos se podría construir esta propuesta.

En primer lugar, y solo en casos en que así lo decida el propio Consejo (a petición o no del interesado), se podría ordenar la suspensión de actuaciones en el procedimiento que hubiese motivado la queja, con efectos también sobre la prescripción.

Esta decisión necesitaría una especie de examen previo, bajo el principio de máxima celeridad, que, sin entrar en el fondo, determinase si la duración del procedimiento ante el Consejo podría hacer ineficaz o dificultar gravemente la resolución del conflicto (v.g. Casos de indefensión en los que si no se detiene el procedimiento, se dicta resolución, se ejecuta, se acude a los TEA, etc. y la resolución de un conflicto que podría ser sencilla se complica con la continuación de actuaciones). Esta suspensión se acordaría dando un trámite de audiencia al contribuyente o bien, poniéndolo en su conocimiento y considerándolo como un derecho renunciante. Además podría dejarse sin efecto en cualquier momento si se advierte que los motivos que la han justificado han desaparecido.

Un segundo aspecto sobre el que se podría incidir sería la necesidad de justificar por parte de la Administración la no aceptación de las recomendaciones o propuestas del Consejo. Por ejemplo: actualmente, adoptado un acuerdo en el que el Consejo pide el inicio de una revocación, la Administración, que ha decidido no seguir el sentido de la propuesta, comunica al Consejo su decisión en forma razonada, cerrándose así definitivamente el procedimiento.

Pues bien, esta situación decimos que podría modificarse en orden a mejorar la eficacia de la institución en alguna medida bastando para ello con incorporar a este ámbito una disposición similar a la que ya está establecida para el Defensor del Pueblo:

“Si formuladas sus recomendaciones dentro de un plazo razonable no se produce una medida adecuada en tal sentido por la autoridad administrativa afectada o este no informa al Defensor del Pueblo de las razones que estime para no adoptarla, el Defensor del Pueblo podrá poner en conocimiento del Ministro, del Departamento afectado, o sobre la máxima autoridad de la Administración afectada, los antecedentes del asunto y las recomendaciones presentadas. Si tampoco obtuviera una justificación adecuada, incluirá tal asunto en su informe anual o especial con mención de los nombres de las autoridades o funcionarios que hayan adoptado tal actitud, entre los casos en que considerando el Defensor del Pueblo que era posible una solución positiva, ésta no se ha conseguido.”

Finalmente, en un tercer aspecto se podría incidir para hacer visible la participación del Consejo en algún procedimiento tributario desarrollado sobre un determinado asunto. A este efecto creemos que sería conveniente que se dispusiera la obligación de que todas las actuaciones seguidas en un procedimiento de queja (desde el inicio hasta el acuerdo del Consejo) se incorporaran formalmente al expediente seguido en el procedimiento principal, causante de la queja.

Aunque en la mayoría de los casos, quien resulte beneficiado por la decisión del Consejo la aportará cuando lo estime conveniente, sin embargo se dotaría con ello a estas actuaciones de una cierta relevancia y en todas las direcciones, no solo en cuanto pudiera contener algún elemento favorable a los intereses de una de las partes.

4.5. El contenido de la Memoria Anual

Otra de las cuestiones que, dentro de los límites derivados del modelo actual, podría ser objeto de modificación con la finalidad de mejorar la calidad de las actuaciones administrativas de toda índole, afectaría al contenido de la Memoria anual que elabora el Consejo y remite al Ministro de Hacienda a efectos informativos, pero que es objeto de publicación y de publicidad. Es decir, conocida por todo aquel que tenga algún interés en ello.

En lo que ahora nos interesa, la Memoria Anual recoge, entre otra mucha información relativa a la organización y actividades del Consejo, los acuerdos que han sido elevados a la Administración correspondiente (Catastro, AEAT, TTEEA, etc.). Es decir, los Informes, la propuestas normativas, etc. que se han elaborado por los vocales miembros del Consejo durante el año al que corresponde la Memoria, así como una mención del número de acuerdos, no de sus contenidos, que han consistido en una propuesta de revisión de oficio del acto causante de la queja, añadiendo a ello la mención de si la propuesta ha sido aceptada o rechazada por la Administración.

Es decir, la Memoria oculta precisamente un aspecto muy valioso de su actividad: su interpretación de las normas en casos conflictivos así como los criterios en los que se inspira y argumenta.

A nuestro juicio, esta información, a la que se puede acceder pues así lo disponen las normas que la rigen, debería figurar en la Memoria conteniendo como mínimo los siguientes aspectos:

- a. El texto íntegro de la propuesta o acuerdo adoptado por el Consejo y remitido a la Administración competente.
- b. La resolución adoptada por la Administración sea con la aceptación de la anterior propuesta, sea con su rechazo. Resolución que, en todo caso, está debidamente motivada.
- c. Y podría añadirse a lo anterior, el parecer razonado del Consejo cuando su propuesta originaria hubiese sido rechazada y se estimase incorrectamente fundamentado ese rechazo.

Dado que, según dijimos, los dos primeros contenidos son accesibles para los ciudadanos, lo único que se añadiría a ello sería el contenido de la tercera parte, contenido que es frecuente encontrar en los Informes que emiten los órganos de control cuando han formulado algún reparo a la actividad del controlado y no ha sido atendido o existen discrepancias sobre el fundamento con que actúa cada parte.

4.6. La información al contribuyente sobre el procedimiento ante el Consejo

Nos vamos a referir en este apartado a una modificación ya introducida en el funcionamiento del Consejo por no requerir de ninguna reforma normativa previa que sirviese de fundamento jurídico. Nos referimos a la información que se daba al contribuyente que hubiese presentado una queja y que versaba sobre algunos aspectos esenciales del procedimiento que iba a desarrollarse y que convenía fueran conocidos por el interesado desde ese mismo momento.

Hemos de decir que con anterioridad a esta modificación ya existía una información dirigida al interesado sobre algunos de estos aspectos, por lo que el alcance de la reforma fue principalmente el de sistematizar sus

contenidos y el de poner en un lenguaje fácilmente asequible por todos las cuestiones que se querían resaltar ante el contribuyente.

La información obra en los formularios oficiales que utilizan los interesados en el momento de presentar una queja, ahora bien, como lo deseable sería que tal información le llegase a todos los contribuyentes, y no existiendo obligación de emplear los modelos fijados por la Administración para presentar quejas, quienes la presentan de manera más informal y presencialmente en las dependencias de la Administración habilitadas a este efecto, pueden no recibirla. En estos casos, tal información debería hacerse llegar por medio de una comunicación especial e inmediata del Consejo a cada sujeto que hubiese presentado una queja.

La información a que nos referimos se consideró necesaria, o al menos conveniente, pues en las disconformidades se reiteraban algunas cuestiones y se detectaban constantemente unos problemas que incidían en el funcionamiento del Consejo y que reclamaban algún tipo de respuesta.

Así, en primer lugar traban de evitar las manifestaciones de descontento (y de crítica) que se reiteraban cuando, tras la presentación de una queja, el contribuyente recibía una respuesta elaborada precisamente por el órgano causante de la discrepancia o queja, pues en no pocas ocasiones se entendía que con esa respuesta había culminado el procedimiento. Por este motivo se introdujo sucintamente información sobre el procedimiento que tendría lugar una vez recibida su queja, a fin de evitar una especie de queja sobre la queja. Así, con la finalidad de que no vieses perjudicados sus derechos, se les indicaba que las quejas y sugerencias formuladas ante este Consejo eran compatibles con el ejercicio de las restantes acciones o reclamaciones que pudieran ejercitar que carecían de efectos sobre las actuaciones en curso sin interrumpir los plazos para su tramitación y resolución. Y también sobre las principales fases a través de las cuales discurriría el procedimiento, hasta el acuerdo adoptado por el Pleno.

En segundo lugar, dado que en no pocas ocasiones los contribuyentes, llevados por un afán de concisión, presentaban sus escritos con muy escasa información, y sobre todo, sin aportación de documentos, que tampoco obraban en poder de la Administración con anterioridad, los vocales ponentes se encontraban ante el dilema de aceptar como ciertos los hechos señalados por el contribuyente –lo que podría hacerse en caso de no ser rechazados por el órgano causante de la queja- o de cerrar el procedimiento con una resolución declarando la inexistencia de pruebas acreditativas de las afirmaciones del interesado. Por esta razón, se introdujo información señalando la posibilidad de aportar cualquier tipo de prueba cuyo conocimiento por el Consejo se estime oportuno y de hacerlo también en el momento en el que, en su caso, el interesado manifieste su disconformidad con la respuesta que le remita el órgano responsable afectado, advirtiéndole de la falta de competencia de Consejo para dirigirse a los interesados y reclamarles la aportación de documentos o pruebas.

En tercer lugar, el tema de la necesidad de interponer los recursos que el contribuyente tuviera por conveniente, pues el contribuyente pudiera pensar que, presentada su queja, sus alegaciones serían resueltas por la Administración, olvidando que, por la propia naturaleza del Consejo, el procedimiento seguido por una queja podría conducirlo a un callejón sin salida si la resolución no le fuera favorable, ya que no es impugnabile, o siéndole favorable, la Administración no considerase conveniente iniciar algún procedimiento especial de revisión.

4.7. La fase instructora del procedimiento seguido ante el Consejo

Una última reflexión sobre los aspectos que deberían ser reexaminados pensando en el futuro del Consejo afecta a la fase instructora del procedimiento establecido pues en su funcionamiento diario encontramos normas y prácticas que requieren nuestra atención.

En primer lugar, entendemos que debería estar previsto en la propia normativa del Consejo la posibilidad de que, a través de las Unidades Operativas, se pueda dirigir al interesado cuando se estime necesaria la justificación de algún hecho relevante para la resolución que no esté debidamente acreditado. Naturalmente sin que se constituya en obligación formal nueva la atención al mismo.

En segundo lugar, creemos que debe regularse la posibilidad de contar con un informe de las Unidades Operativas, en tanto son un verdadero colaborador de los vocales, especialmente en las disconformidades. Estos informes tendrían como finalidad ampliar la información al vocal ponente sobre datos de la propia queja o de otras semejantes, o bien la de exponerle la existencia de criterios interpretativos internos, etc. que pudieran vincular a la Administración actuante y que debieran ser tenidos en consideración a la hora de elaborar la ponencia.

Finalmente, hemos de señalar que algunos servicios responsables, causantes de una queja, una vez que han respondido a la misma pero su respuesta ha sido objeto de disconformidad por parte del contribuyente, elaboran y remiten al Consejo una especie de segunda respuesta a la que llaman "informe ampliatorio", mediante el que completan la información necesaria para la resolución del expediente.

Esta práctica produce una situación en la que deben valorarse dos elementos contrapuestos: de una parte el hecho de que la información que por esta vía llega al Consejo puede ser determinante para que se dicte un acuerdo sobre una base fáctica exacta. Por otro lado, el hecho de que dicho informe ampliatorio llega normalmente a conocimiento del Consejo fuera del momento procedimental previsto, pues es elaborada incluso tras la disconformidad del contribuyente con la primera respuesta. Es decir, sin que el contribuyente tenga la oportunidad de oponerse a ella pues desconoce su existencia.

Pues bien, tratando de salvaguardar los aspectos positivos de estas actuaciones y de respetar los derechos del contribuyente, creemos que sería conveniente prever la posibilidad de que, en tales casos, el Consejo pueda abrir una fase instructora en la que se de audiencia al interesado y se traten de fijar con exactitud de los hechos causantes de la queja.

