

QUEJAS EN MATERIA TRIBUTARIA: EVOLUCIÓN, PERSPECTIVAS Y OPORTUNIDADES. (PARTE II)¹

Jesús Rodrigo Fernández

Abogado del Estado en excedencia

Investigador independiente (España)

Resumen

Las quejas en materia tributaria existen en el Derecho español desde 1881. Son poco conocidas y, por ello, poco valoradas, como modo de defensa de los derechos de los ciudadanos. En la actualidad incluyen las que se refieren a la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, a la calidad de los servicios de las Administraciones en el ámbito tributario y, en especial, las que se producen por la aplicación del sistema tributario. No sustituyen a los recursos administrativos, pero pueden evitarlos, colaborando a disminuir la alta litigiosidad que existe en España en materia fiscal, que es uno de sus principales problemas, que sigue pendiente de resolver.

Se estudian las Instituciones y órganos internos que las atienden a nivel de la Administración del Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales. También se estudia la actividad del Defensor del Pueblo en materia fiscal y el grado de coordinación que existe entre las diferentes vías de presentación de quejas.

Finalmente se resumen las propuestas que se han hecho para mejorar su efectividad, su grado de aplicación y como pueden utilizarse para una mejor defensa de los derechos de los contribuyentes, mejora de la eficiencia de la Administración y defensa del interés público.

Palabras clave

Justicia tributaria, quejas, Defensor del pueblo, Consejo de defensa del contribuyente, defensores del contribuyente.

Abstract

Complaints on tax matters have existed in Spanish law since 1881. They are little known and, therefore, little valued, as a way of defending citizens' rights. At present, they include those that refer to the effectiveness of the rights of taxpayers, to the quality of the services of the Administrations in

1 Parte I en RTT Número 128 enero-marzo 2020, páginas 219 y siguientes.

the area of taxation and, especially, those that arise from the application of the tax system. They do not replace administrative appeals, but they can avoid them, helping to reduce the high level of litigation in Spain in tax matters, which is one of its main problems, and one that has yet to be resolved.

The institutions and internal bodies that deal with them are studied at the level of the State Administration, Autonomous Communities and Local Corporations. The activity of the Ombudsman in tax matters and the degree of coordination that exists between the different channels for the presentation of complaints are also studied.

Finally, it summarizes the proposals that have been made to improve their effectiveness, their degree of application and how they can be used to better defend taxpayers' rights, improve the efficiency of the Administration and defend the public interest.

Finally, the proposals that have been made to improve their effectiveness, their degree of application and how they can be used to better defend taxpayers' rights, improve the efficiency of the Administration and defend the public interest are summarized.

Keywords

Keywords: Tax justice, complaints, Ombudsman, Taxpayer Defense Council, taxpayer defenders.

SUMARIO

1. Recapitulación. Las quejas tributarias ante la Administración del Estado

1.1. Administración del Estado

1.2. El Defensor del Pueblo

2. Comunidades autónomas. Los defensores autonómicos del pueblo. Los defensores del contribuyente. Consejos Regionales de defensa del contribuyente

3. Corporaciones locales. Los defensores autonómicos del pueblo. Los defensores del contribuyente. Consejos municipales de defensa del contribuyente. Comisiones especiales de sugerencias y reclamaciones, otras quejas en materia tributaria

4. Perspectivas de las quejas. El derecho «a» la queja.

4.1. El derecho «a» la queja en materia tributaria. Oportunidades del sistema vigente

4.2. Propuestas para la reforma del sistema de quejas

Anexo I. Abreviaturas

Anexo II. Bibliografía. Partes I y II

1. Recapitulación². Las quejas tributarias ante la Administración del Estado

1.1. Administración del Estado

Una de las acepciones que tienen en el Diccionario de la RAE queja y quejar es ser una manifestación de disconformidad con algo o alguien. En las relaciones tributarias, además de la posibilidad de presentar recursos frente a los actos y actuaciones de las Administraciones tributarias, tanto en vía administrativa o jurisdiccional, siempre ha existido la posibilidad de presentar, en cualquier momento, quejas. La primera regulación de las quejas en España se produjo en el ámbito tributario, en la Ley de 31 de diciembre de 1881 que aprobó las bases para el procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas³. Las quejas podían intentarse contra la autoridad tributaria que hubiese dictado providencia en primera instancia, incluso aunque hubiese llegado a ser firme. Incluso aunque prosperase la queja no dejaba de ser firme la providencia, pero podía generar declaraciones de responsabilidad de los funcionarios que con sus actuaciones las hubieran motivado. Posteriormente, las quejas pasan al Derecho administrativo general⁴, aunque no tuvieron una aceptación generalizada, ya que las disconformidades se presentan, usualmente, a través de recursos que afecten al fondo de los actos administrativos. Es una conclusión, generalmente aceptada, que en España existe una muy elevada tasa de litigiosidad que con el paso del tiempo, y pese a los planes que se han implementado, no disminuye.

Las quejas en materia tributaria, a diferencia de las administrativas, han estado reguladas, casi permanentemente, en normas con rango de ley, desarrolladas posteriormente reglamentariamente. El artículo 106 de la LGT1963 ordenaba, como el artículo 77 de la LPA, que en todo momento podía reclamarse en queja contra los defectos de tramitación y en especial contra los que supusiesen paralización del procedimiento, infracción de los plazos señalados u omisión de trámites que pudiesen subsanarse antes de la resolución definitiva del asunto. La estimación de la queja podía dar lugar a la incoación de expediente disciplinario, si hubiera razones para ello, a la incoación de expediente disciplinario contra el funcionario responsable⁵.

La Secretaría de Estado de Hacienda, en el ámbito de los planes para disminuir el fraude fiscal y la litigiosidad, promovió estudios de derecho comparado a fin de disminuir la litigiosidad en esta materia, también existen valiosos estudios doctrinales⁶ sobre la forma de disminuir la litigiosidad tributaria y mejorar la eficiencia de la resolución de los recursos. En paralelo, se estudió la forma de mejorar la forma de recepción y resolución de las quejas de los contribuyentes y a estos efectos, se creó por Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre el Con-

2 Comunicación presentada a la Sección de Derecho Tributario y Financiero de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, el 4 de marzo de 2020, actualizada esta parte a 14 de mayo de 2020.

3 Base 16. Revista Técnica Tributaria (en adelante RTT) 128, op cit pags. 224 y ss.

4 Ley de 19 de octubre de 1889, de procedimiento administrativo general, artículo 2º base 14.

5 Este artículo no se desarrolló reglamentariamente.

6 RTT, 127 op cit pags. 89 y 90.

sejo para la Defensa del Contribuyente (en adelante CDC), entrando en funcionamiento, con buenos resultados, el 20 de enero de 1997⁷.

Una vez conocidos los resultados obtenidos por el CDC, las quejas, a diferencia de lo que sucedió en el derecho administrativo general⁸ se mantuvieron en la LGT, que en su artículo 34.2 ordena, tras exponer los derechos de los obligados tributarios, que integrado en el Ministerio de Hacienda, el CDC velará por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atenderá las quejas que se produzcan por la «aplicación del sistema tributario» que realizan los órganos del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen⁹. En el artículo 34 1 p), previamente, proclama el derecho del obligado tributario a formular quejas y sugerencias en relación con el «funcionamiento de la Administración tributaria»¹⁰.

Bajo el concepto queja tributaria se incluyen, por tanto, las disconformidades respecto a la calidad de los servicios, los defectos de forma de tramitación de los procedimientos tributarios y las quejas respecto a la aplicación del sistema tributario. Todas ellas han sido asumidas por el CDC desde 1997.

Al estudiar las quejas tributarias en la Administración del Estado debe examinarse, también, desde 1982, la labor del Defensor del Pueblo en el ámbito tributario y la coordinación que puede, y debe, existir con el CDC. En la Administración del Estado las quejas en el ámbito tributario se presentan, ante el CDC o ante el Defensor del Pueblo. El primero es un órgano interno adscrito a la Secretaría de Estado de Hacienda, el segundo una Institución externa comisionada por el Parlamento, la función que cumplen ambas, útiles y complementarias, son diferentes.

A continuación, se resume la actuación del Defensor del Pueblo en relación con las quejas en el ámbito tributario de la Administración del Estado.

1.2. El Defensor del Pueblo

El Defensor del Pueblo en España se creó *ex novo* en el artículo 54 de la CE¹¹. Las Cortes eligieron al primer Defensor del Pueblo el 28 de diciembre de 1982¹². El Defensor del Pueblo es el alto comisionado de las Cortes Generales designado por éstas para la defensa de los derechos comprendidos en el Título I de la Constitución, a cuyo efecto puede supervisar la actividad de la Adminis-

7 Se estudia en la primera parte de este artículo, RTT 128, enero-marzo de 2020.

8 Ley 30/1992. Los diferentes tipos de quejas administrativas se han ido regulando por Reales Decretos.

9 Es interesante destacar, que se mantiene expresamente la potestad reglamentaria, que se ha utilizado adecuadamente.

10 Este tipo de quejas, también, se resuelven en el ámbito tributario de la Administración del Estado por el CDC.

11 El 7 de mayo de 1981, el Boletín Oficial del Estado publicó la Ley Orgánica 3/1981 de 6 de abril, del Defensor del Pueblo.

12 D. Joaquín Ruiz Giménez Cortes.

tración, dando cuenta a las Cortes Generales. Ejerce las funciones que le encomienda la Constitución y la LO 3/1981¹³.

En su Informe a las Cortes Generales de 1983, el Defensor del Pueblo precisó que se consideraba queja, toda aquella pretensión formulada al Defensor por una persona individual o colectiva, que mostrando un interés legítimo reclama su intervención para que esclarezca un acto o una resolución de una Administración Pública, sus agentes y autoridades administrativas, así como los supuestos de actuaciones realizadas con ocasión de servicios prestados por particulares en virtud de acto administrativo habilitante, siempre que cualquiera de los hechos denunciados presuntamente vulneren el Título I de la Constitución o se desvíen de lo previsto en el artículo 103.1 de la misma¹⁴.

El Defensor del Pueblo es el alto comisionado de las Cortes Generales designado por éstas para la defensa de los derechos comprendidos en el Título I de la Constitución, a cuyo efecto podrá supervisar la actividad de la Administración, dando cuenta a las Cortes Generales. Ejercerá las funciones que le encomienda la Constitución y la LO 3/1981.

La actuación del Defensor del Pueblo, por tanto, se extiende, también, al ámbito fiscal. En su página web¹⁵ el Defensor del Pueblo informa que supervisa, en el ámbito fiscal que el cobro de los tributos y los procedimientos aplicables sean justos, su actuación se refiere tanto a la Administración del Estado, como a las demás Administraciones tributarias, principalmente, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales.

Por áreas de actuación, de 15.929 quejas individuales presentadas en 2018 han correspondido al área de impuestos 995, que significan el 6,25%¹⁶, en 2019 de 20.616 quejas corresponden al área de impuestos 1.031 que significan el 5%¹⁷, de ellas una ha sido de oficio y en 2019 no se han presentado solicitudes de interposición de recursos ante el Tribunal Constitucional.

El Defensor como resultado de su actuación¹⁸, que también se puede iniciar de oficio, respecto a las quejas presentadas puede formular cuatro tipos de resoluciones a las administraciones o, también, formular recursos de inconsti-

13 Conforme al artículo 9.1 de la LO3/1981 El Defensor del Pueblo puede iniciar y proseguir de oficio o a petición de parte, cualquier investigación conducente al esclarecimiento de los actos y resoluciones de la Administración pública y sus agentes, en relación con los ciudadanos, a la luz de lo dispuesto en el artículo ciento tres, uno, de la Constitución, y el respeto debido a los Derechos proclamados en su Título primero. Al aprobarse este artículo se planteó controversia, hace tiempo superada, sobre la extensión del campo de actuación del Defensor del Pueblo, puede examinarse en Carballo Martínez, Gerardo, op cit en bibliografía pags. 251 a 253.

14 1. La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho.

15 <https://www.defensordelpueblo.es/area/impuestos/>.

16 Informe anual 2018. Actividades y actuaciones llevadas a cabo por el Defensor del Pueblo a lo largo del año 2018. Anexo A estadística completa 2018 pág. 22

17 Informe anual 2019. Actividades y actuaciones llevadas a cabo a lo largo del año 2019. Anexo A

18 Artículo 18.1 LO3/1981.

tucionalidad y recursos de amparo¹⁹, así como presentar informes monográficos. Los tipos de resoluciones²⁰ son²¹:

- a) Recomendaciones : se propone que se modifique la interpretación de una norma o incluso la creación de una nueva y tiene un alcance general.
- b) Sugerencias: se propone la modificación de una actuación concreta, que afecta únicamente a un ciudadano particular o a una comunidad concreta.
- c) Recordatorios de deberes legales: se recuerda la obligación de cumplir una exigencia legal.
- d) Advertencias, en la que comunica la existencia de una situación de hecho, o práctica, que precisa de mejora.

Junto a los diferentes tipos de resoluciones deben destacarse, también, las técnicas que utiliza para la resolución de las quejas y disconformidades que se le presentan. Gerardo Carballo, en 2008, destacó la función mediadora del Defensor del Pueblo español²².

En el ámbito tributario, desde su inicio, el Defensor del Pueblo ha atendido quejas, a través de sugerencias, en especial en referencia al IRPF e IBI, ha recibido menos quejas en relación con el Impuesto de Sociedades²³.

El Defensor del Pueblo ha tenido, y sigue teniendo, otras actuaciones relevantes en el ámbito tributario, a través de sus informes anuales, informes monográficos y recomendaciones. En su Informe de 1984, Anexo I, se estudió y se incluyeron sus conclusiones respecto a un tema clásico, siempre vigente, el alcance de los principios de legalidad y seguridad jurídica en relación con la Ley financiación de las Haciendas Locales y de la Ley 24/1983, de 21 de diciembre, de medidas urgentes de saneamiento y regulación de las Haciendas Locales

En 2012 se publicó un informe monográfico sobre la realidad catastral en España, la perspectiva del Defensor del Pueblo, que incluyó, entre otras, recomendaciones muy interesantes en relación con los procedimientos catastrales y la salvaguarda de la seguridad jurídica.

El Defensor del Pueblo también ha tenido una actuación continuada destacada en relación con el IIVTNU, cuestión que permanece vigente por la falta de una regulación en el territorio común que recoja la doctrina del Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo. El 27 de abril de 2015, como consecuencia de una queja²⁴, el Defensor del Pueblo remitió al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Secretaría de Estado de Hacienda una recomendación

19 Artículo 162.1 CE.

20 Artículo 30.1 LO3/1981.

21 La naturaleza jurídica de cada una de estas resoluciones del Defensor del Pueblo se pueden examinar en Carballo Martínez, Gerardo, op cit en bibliografía pags. 307 a 329.

22 Carballo Martínez, Gerardo, La mediación administrativa y el Defensor del Pueblo, op. cit.

23 Puede examinarse la actividad del Defensor del Pueblo en esta materia en Cava de Llano, M.ª Luisa, en la Defensa de los derechos y garantías del contribuyente por el Defensor del Pueblo, en La Justicia Tributaria y el Defensor del Contribuyente, pags. 13 a 34.

24 Queja número: 13009724

sobre la acomodación del IIVTNU a la capacidad económica de los sujetos pasivos, que fue rechazada por la Administración. La recomendación tras estudiar la situación, y a la vista de las quejas presentadas proponía:

- 1.- *Modificar los artículos 104 a 110 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, para acomodar la base imponible y liquidable del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, a la obtención de una plusvalía real.*
- 2.- *Aprobar supuestos de no sujeción al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, para los casos en que no exista incremento en el valor del terreno, en aplicación del principio de capacidad contributiva y de la inexistencia del hecho imponible.*

Recomendación que se reiteró en marzo de 2016. El 23 de febrero de 2017 hizo público un comunicado en el que El Defensor del Pueblo acogía con satisfacción la primera sentencia del TC que afirmaba que no procedía el pago de plusvalía municipal si hay pérdidas.

Dicha Sentencia y las que la siguieron comparten el fundamento de las dos recomendaciones dirigidas en 2015 por el Defensor del Pueblo al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas sobre este asunto. En concreto, pidió modificar los artículos 104 a 110 del Real Decreto Legislativo 2/2004, que aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, para acomodar la base imponible y liquidable del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, a la obtención de una plusvalía real.

El Legislador tenía que abordar una nueva regulación de la plusvalía municipal que se adaptase a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017, en la línea con las recomendaciones del Defensor del Pueblo de modificar los artículos 104 a 110 inclusive del Real Decreto Legislativo 2/2004, que aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, para acomodar el impuesto a la existencia de una plusvalía verdadera, y respetar así el principio de capacidad económica²⁵. El Defensor del Pueblo, a la vista de estos procedimientos constitucionales, ha insistido en la reconsideración de las Recomendaciones, que fueron rechazadas en su momento.

En el territorio común se presentó una Proposición de Ley por la que se modificaba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo y otras normas tributarias, fue admitida a trámite por la Mesa de la Cámara del Congreso de los Diputados el 6 de marzo de 2018: (BO Cortes Generales Serie B, núm. 225-19 de marzo de 2018), pero por la convocatoria de elecciones decayó la Proposición de Ley y hasta el momento no consta que se haya presentado nuevo Proyecto de Ley. La queja ante el Defensor del Pueblo y su actuación serían oportunas para remediar esta situación que crea una inseguridad jurídica, por la inactividad del Gobierno y del Parlamento, tanto a los ciudadanos como a las Corporaciones

25 En Navarra se adaptó la normativa del IIVTNU mediante la Ley foral 19/2017, de 27 de diciembre. En Bizkaia mediante Decreto foral normativo 3/2017, de 20 de junio, en Gipuzkoa Decreto foral normativo 2/2017 de 28 de marzo y en Álava Decreto normativo de urgencia fiscal 3/2017 de 28 de marzo.

locales. Para remediar esta carencia, con la participación de los ciudadanos, los principales perjudicados, sería necesario utilizar el derecho de petición, diferente al derecho de queja, que desde 1993 ha sido estudiado y destacado por Isaac Ibañez.²⁶

Una vez expuesta la actuación del Defensor del Pueblo en materia tributaria se comprueba que coincide con el ámbito de actuación del CDC, aunque desde diferentes ópticas complementarias. Por ello, desde 1996, se ha destacado la necesidad de una actuación coordinada entre ambos para mejorar la eficacia de su actuación²⁷. En su informe al Proyecto de Real Decreto de 1996²⁸ el Consejo de Estado, desde el primer momento, destacó la necesidad de coordinar las distintas vías de presentación de quejas ante una misma actuación administrativa²⁹. En el RD 1676/2009³⁰ se ordena que las advertencias, recomendaciones y sugerencias hechas por el Defensor del Pueblo a la Administración Tributaria del Estado respecto o a las actuaciones a que se refiere el artículo 7.1 del RD, una vez contestadas por los órganos competentes, serán remitidas al CDC para su conocimiento. Esta solución es insuficiente y debería adoptarse una solución con informes previos antes de resolver que permitiera mejorar, por una mejor información especializada, la eficiencia tanto del Defensor del Pueblo como del CDC.

La situación que se ha descrito en la Administración del Estado es análoga a la que ha existido desde 1997, tanto en las Comunidades Autónomas como en las Corporaciones locales, que se resumen, a continuación.

2. Comunidades autónomas. Los defensores autonómicos del pueblo. Los defensores del contribuyente. Consejos Regionales de defensa del contribuyente

En el ámbito de las Comunidades Autónomas, en cuanto Administraciones con potestad tributaria, el régimen de las quejas es análogo al que se ha expuesto respecto a la Administración del Estado, Defensor del Pueblo y órganos específicos de defensa del contribuyente, pero que bajo una misma denominación incorporan realidades muy diferentes, que se resumen a continuación. Existe una Institución específica que son los defensores autonómicos en las Comunidades que los han creado y los mantienen.

El Defensor del Pueblo atiende las quejas que se pueden presentar respecto a los tributos propios, tributos cedidos o los recargos que tienen autorizados.

26 Obras citadas en bibliografía

27 Entre los que han destacado esa necesidad de coordinación puede citarse a Cayón Gallardo, Antonio RTT 115 pags. 17 y 18

28 Dictamen de la Comisión Permanente de 28 de noviembre de 1996, expediente 4077/1996 (ECONOMÍA Y HACIENDA) al Proyecto de Real Decreto por el que se creaba el Consejo para la Defensa del Contribuyente de la Secretaría de Estado de Hacienda.

29 El Dictamen recordaba, asimismo, que el artículo 19 de la Ley orgánica 3/1981, de 6 de abril, del Defensor del Pueblo, establece que «todos los poderes públicos están obligados a auxiliar, con carácter preferente y urgente, al Defensor del Pueblo en sus investigaciones e inspecciones».

30 Artículo 3.2

Los defensores autonómicos del pueblo, también, atienden las quejas que se pueden presentar en el ámbito tributario³¹. No todas las Comunidades Autónomas tienen Defensor Autonómico del Pueblo. En Madrid el Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid no recoge expresamente la figura del defensor del pueblo autonómico. Al amparo del artículo 7 del Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid³², y de su artículo 26.1.1³³ se creó el defensor del menor de la Comunidad de Madrid, que fue suprimido por la Ley 3/2012, de 12 de junio, de Supresión del Defensor del Menor en la Comunidad de Madrid, asumiendo sus funciones el Defensor del Pueblo.

Los Defensores autonómicos del Pueblo han realizado actuaciones relevantes en materia tributaria y coadyuvan a mejorar la seguridad jurídica en el ámbito fiscal. Puede destacarse la labor que viene realizando el Defensor del Pueblo Andalúz atendiendo a quejas presentadas respecto a la lentitud de la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas y la falta de medios de estos Tribunales. Mediante Resolución de 13 de febrero de 2018 que resuelve una queja abierta de oficio, tras las sucesivas quejas que se habían presentado frente al funcionamiento de algunos de estos tribunales. La queja de oficio se dirigió a los Ayuntamientos de Sevilla, Granada, Córdoba, y Almería, y concluyó recomendando que se adoptasen medidas para dotar a los respectivos Tribunales Económico-Administrativos de los medios personales y materiales suficientes que permitiesen evitar los retrasos que se constataban en la resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se formulan por la ciudadanía. En la Comunicación presentada en 2019 se expusieron los resultados que se obtuvieron³⁴.

Entre las técnicas que utiliza el Defensor del Pueblo Andalúz ha incorporado la mediación con las Administraciones y Entes Públicos³⁵.

En general, en cada una de las Comunidades Autónomas se han constituido órganos internos para tramitar las quejas de los obligados tributarios, pero con muy diferentes características, por lo que deben ser estudiados caso a caso, independientemente de la denominación que adopten.

31 La Ley 36/1985, de 6 de noviembre, reguló, con carácter general, las relaciones entre la Institución del Defensor del Pueblo y las figuras similares en las distintas Comunidades Autónomas, entre las que se incluyen las tributarias.

32 Que establece el deber de los poderes públicos regionales de promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas.

33 Que atribuye a la Comunidad de Madrid competencia exclusiva en materia de organización, régimen y funcionamiento de sus instituciones de autogobierno.

34 RTT 127, página 101 a 105 y anexos pags. 112 y 113.

35 Parlamento de Andalucía, Boletín n.º 4 de 08/01/2019, Acuerdo de 19 de diciembre de 2018, de la Mesa de la Diputación Permanente, por el que se aprueba la propuesta de modificación del Reglamento de Organización y Funcionamiento del Defensor del Pueblo Andalúz. Se modifica el artículo 26 del Reglamento de Organización y Funcionamiento del Defensor del Pueblo Andalúz en los siguientes términos: «Uno. Se añade un inciso, al final del artículo 26.1 de la norma, con la siguiente redacción:

«De igual modo, podrá utilizar fórmulas de mediación cuando considere que podrían facilitar la solución del conflicto planteado. En el caso de utilización de fórmulas de mediación en la tramitación de la queja, la Administración asistirá a la sesión informativa que se convoque por el Defensor del Pueblo Andalúz, en el marco de la obligación de auxiliar con carácter preferente y urgente al Defensor del Pueblo Andalúz en sus investigaciones e inspecciones que contempla el artículo 19.1 de la Ley 9/1983, de 1 de diciembre».»

En Castilla y León se optó por la creación de un Consejo regional de Defensa del Contribuyente, cuyas funciones y composición son análogas del Consejo de Defensa del Contribuyente. Se creó por Decreto 98/2004, de 2 de septiembre. Tiene una composición análoga al CDC y actúa con autonomía e independencia estando adscrito a la Dirección General de Tributos y Financiación autonómica³⁶. Su actuación, por su composición, puede calificarse de conciliación y una vez constituido y consolidado es la forma que tiene un mayor potencial para reducir la litigiosidad aunque para ello habrá que dar a conocer mejor el potencial que tienen las quejas y la forma que tiene de resolverlas.

En la Comunidad de Madrid para el control interno de las quejas en materia tributaria se optó por una figura unipersonal, el defensor del contribuyente, creándose mediante Decreto 22/1999, de 11 de febrero³⁷.

El Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid creó, la figura del Defensor del Contribuyente en la Comunidad de Madrid, como órgano de naturaleza consultiva, cuya función primordial es el estudio y formulación de propuestas de resolución de las quejas formuladas por los contribuyentes, por retrasos o anomalías en el funcionamiento de los servicios tributarios de la Comunidad de Madrid. Posteriormente el defensor del contribuyente se integró en la Dirección General de calidad de los servicios de la Consejería de Hacienda que se había creado en 1995. A través de varias Consejerías pasa a la Consejería de Presidencia integrándose en la Dirección General de Gobierno abierto y atención al ciudadano en la estructura orgánica de la Vicepresidencia y Consejería de Presidencia en una subdirección general de atención al ciudadano. En el año 2018 ha recibido 327 quejas y sugerencias que suponen el 2% del total³⁸.

Su creación pretendía mejorar la calidad de los servicios que presta la Comunidad a los ciudadanos, en concreto, fomentar la accesibilidad de la Administración, a través del establecimiento de los instrumentos oportunos para canalizar, de manera ágil y eficaz, las quejas de sus contribuyentes.

El Defensor del Contribuyente recibe las quejas y sugerencias formuladas por anomalías en el funcionamiento de los servicios tributarios de la Comunidad de

36 Puede consultarse, Tejerizo Lopez, José Manuel, El Consejo Regional para la Defensa del contribuyente de Castilla y León, en Los defensores del contribuyente, consultar bibliografía anexa, pags. 33 a 78 y los textos de las conferencias que ha pronunciado que son muy ilustrativos.

37 El Decreto se dicta en cumplimiento de lo acordado por la Asamblea de Madrid en su Propuesta de Resolución 1/1998 y en el marco de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Se dicta en desarrollo de la Carta del Contribuyente, aprobada mediante la Orden 1895/1998, de 15 de julio Dentro del catálogo de derechos que recoge su artículo primero apartado tercero, como derechos en vía de recurso, se incluye el derecho a presentar quejas por retrasos o anomalías en el funcionamiento de los servicios tributarios de la Comunidad de Madrid.

38 Memoria del Sistema general de sugerencias, quejas y agradecimientos de la Comunidad de Madrid. Año 2018 página 19.

Madrid³⁹, como tardanzas o demoras, horarios, instalaciones, identificación del personal, trato, información o impresos.

Las quejas formuladas ante el Defensor del Contribuyente, como es habitual en estos Órganos no tienen en ningún caso, la consideración de recurso administrativo, ni su interposición paralizará o interrumpirá los plazos establecidos en la legislación vigente para la tramitación y resolución de los correspondientes procedimientos. 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.

La existencia de órganos internos para recoger y resolver quejas de los ciudadanos siempre es positivo, pero por el carácter tan específico de las quejas por la aplicación del ordenamiento jurídico tributario, diferentes de las que se refieren a la calidad de los servicios, exigen de la existencia de órganos especializados diferentes de los que controlan la calidad en los servicios. En el ámbito de las Corporaciones locales, como se expone a continuación también se pueden alcanzar conclusiones análogas.

3. Corporaciones locales. Los defensores autonómicos del pueblo. Los defensores del contribuyente. Consejos municipales de defensa del contribuyente. Comisiones especiales de sugerencias y reclamaciones, otras quejas en materia tributaria

Al igual que sucede con las Comunidades Autónomas, las quejas en relación con las actuaciones tributarias de las Corporaciones locales se pueden tramitar ante el Defensor del Pueblo, los defensores del pueblo autonómicos, y los órganos internos que en ejercicio de su potestad reglamentaria fueron creados, bien a través de la institución de defensores del contribuyente o la creación de consejos municipales de defensa del contribuyente, que en los municipios de gran

39 Las competencias de la Comunidad de Madrid en materia tributaria son la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los siguientes tributos:

Tributos propios:

Tasas (Decreto Legislativo 1/2002, de 24 de octubre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Madrid)

Tasas por servicios de ordenación del juego.

Impuesto sobre premios del bingo.

Impuesto sobre la modalidad especial del juego del bingo simultáneo.

Impuesto sobre la instalación de máquinas en establecimientos de hostelería autorizados.

Impuesto sobre depósito de residuos.

Tributos cedidos:

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Impuesto sobre Tramitaciones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Impuesto sobre el Patrimonio.

Impuestos sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos.

Recargos sobre tributos estatales:

Recargo sobre la tasa estatal que grava las máquinas recreativas.

Recargo sobre la tasa estatal que grava las rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias.

Recargo sobre la tasa estatal que grava los juegos celebrados en casinos.

I.R.P.F.: (Limitado a la competencia de la Comunidad de Madrid por la normativa legal vigente).

población han sido sustituidos por las comisiones especiales de sugerencias y reclamaciones⁴⁰.

No existe un modelo que prevalezca, salvo en los Municipios de gran población, y deben examinarse caso a caso, para comprobar su grado de independencia, la permanencia en el tiempo y en especial si hacen publica la memoria anual, donde puedan verse cuáles han sido sus propuestas o sugerencias y su grado de aceptación por la Corporación local a la que pertenecen.

Como hemos expuesto anteriormente el Defensor del Pueblo desde su puesta en funcionamiento ha examinado las quejas que se han planteado respecto a las actuaciones tributarias de las Corporaciones locales, así en 1984 presentó un informe respecto a los principios de legalidad y seguridad jurídica en el ámbito de la normativa que regula los tributos locales y sus presupuestos. En 2012 publicó su informe sobre la realidad catastral en España y a partir de 2014 sus informes y recomendaciones sobre el IIVTNU. Los defensores autonómicos del pueblo también han examinado quejas en relación con los tributos locales, en especial el IBI y el IIVTNU.

En el Ayuntamiento de Madrid por Decreto del Alcalde de 9 de julio de 2004⁴¹ se creó, adscrita al Área de Gobierno de Hacienda y Administración Pública, la Oficina del Defensor del Contribuyente⁴² para la mejor defensa de los derechos y garantías de los obligados tributarios en sus relaciones con los servicios tributarios municipales, que tan buenas actuaciones tuvo desde su constitución.

40 Estas Comisiones se regularon en el artículo 132. Ley 7/1985, bajo la rúbrica defensa de los derechos de los vecinos, Se añadió por el art. 1.4 de la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, que entró en vigor el 1 de enero de 2004, ordena que:

1. Para la defensa de los derechos de los vecinos ante la Administración municipal, el Pleno creará una Comisión especial de Sugerencias y Reclamaciones, cuyo funcionamiento se regulará en normas de carácter orgánico.

2. La Comisión especial de Sugerencias y Reclamaciones estará formada por representantes de todos los grupos que integren el Pleno, de forma proporcional al número de miembros que tengan en el mismo.

3. La citada Comisión podrá supervisar la actividad de la Administración municipal, y deberá dar cuenta al Pleno, mediante un informe anual, de las quejas presentadas y de las deficiencias observadas en el funcionamiento de los servicios municipales, con especificación de las sugerencias o recomendaciones no admitidas por la Administración municipal. No obstante, también podrá realizar informes extraordinarios cuando la gravedad o la urgencia de los hechos lo aconsejen.

4. Para el desarrollo de sus funciones, todos los órganos de Gobierno y de la Administración municipal están obligados a colaborar con la Comisión de Sugerencias y Reclamaciones.

41 Se crea en base a lo dispuestos en el artículo 124.4 k) de la Ley 7/1985: k) Establecer la organización y estructura de la Administración municipal ejecutiva, sin perjuicio de las competencias atribuidas al Pleno en materia de organización municipal, de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 123.

42 Queda sin efecto por Decreto de 10 de mayo de 2019 de la Alcaldesa por el que se dejan sin efecto los Decretos de la Alcaldía de 9 de julio de 2004, por el que se crea la Oficina del Defensor del Contribuyente, y de 17 de enero de 2005, de Atención al Ciudadano en el Ayuntamiento de Madrid.

En otros Ayuntamientos como el de Almería se optó por crear un Consejo local de Defensa del Contribuyente, cuyas funciones y composición eran análogas a las del Consejo de Defensa del Contribuyente⁴³.

Tras la retirada de los tributos locales de la competencia de los tribunales económico-administrativos estatales en 1985⁴⁴ se puso de manifiesto la necesidad de contar con una vía económico-administrativa local, y como complemento de la misma la constitución de comisiones especiales de sugerencias y reclamaciones en los municipios de gran población. En el Ayuntamiento de Madrid⁴⁵ a 22 de mayo de 2020 se informa que de las 70.200 reclamaciones tramitadas 4.412 son tributarias, que representan el 6,28% de todas las presentadas.

4. Perspectivas de las quejas. El derecho «a» la queja.

Hasta aquí se ha expuesto el derecho «de» la queja, es decir las normas que han regulado, de manera continuada las quejas en materia tributaria desde 1881 hasta la fecha, pero para terminar la Comunicación, dada la alta litigiosidad que existe en España en materia tributaria conviene plantear cuál es la función que pueden cumplir las quejas en materia tributaria en la situación actual, a la vista de la experiencia que se tiene, desde 1997, con la actuación del CDC y de los órganos internos de resolución de quejas en materia tributaria que se han creado a nivel autonómico y municipal.

Pese a que cuando se reconoció en España el silencio administrativo⁴⁶ se consideró que las quejas desaparecerían⁴⁷ estas han permanecido en nuestro Ordenamiento jurídico, en especial en el ámbito tributario, donde a diferencia de las quejas en el ámbito administrativo general han permanecido reguladas por normas con rango de ley, aunque desarrolladas, también, reglamentariamente.

43 Su Reglamento se aprobó inicialmente en el Pleno de 4 de junio de 1998 y se publicó en el BOP N.º 152 de 07/08/1998. Tiene naturaleza consultiva, independiente y representativo de los diferentes sectores sociales y profesionales relacionados con la Administración tributaria. estará, formado por 4 Vocales y 1 Presidente nombrados de la siguiente forma: El Presidente nombrado por el Ilmo. Sr. Alcalde Presidente y formado por los vocales: a) el Decano del Colegio de Abogados b) un Licenciado en Ciencias Económicas o Empresariales, nombrado por el Ilmo. Sr. Alcalde Presidente, c) un Catedrático de Derecho Financiero de la Universidad de Almería, que en el caso de existir varios sería el más antiguo, d) un Catedrático de Derecho Administrativo de la Universidad de Almería, que en el caso de existir varios sería el más antiguo y como Secretario, Licenciado en Derecho, con voz y sin voto, actuará el Jefe de la Unidad de Tramitación. Los vocales miembros del Consejo tienen las mismas obligaciones y responsabilidades de sigilo y secreto que la legislación vigente contempla respecto de los funcionarios integrados en la Administración Municipal.

44 RTT 127, octubre-diciembre 2019, página 101

45 <https://www.madrid.es/portales/munimadrid/es/Inicio/El-Ayuntamiento/Calidad-y-Evaluacion/Modelos-de-Calidad-y-Excelencia/Cartas-de-Servicios/Cartas-de-Servicios-vigentes/Carta-de-Servicios-de-Sugerencias-Reclamaciones-y-Felicitaciones/?vgnnextfmt=default&vgnextoid=22166215de74c610VgnVCM1000001d4a900aRCRD&vgnnextchannel=5ef34225faf07410VgnVCM2000000c205a0aRCRD>

46 Arts. 94 y 95 LPA.

47 Jose M.ª Boquera Oliver. Del recurso de queja a la queja. Revista Administración pública núm. 27 págs. 181 a 202. 1958

Las quejas merecen un estudio más profundo que el que se les ha dedicado hasta la fecha y pueden contribuir, a corto plazo, a la disminución de la litigiosidad. Como ya tuvimos ocasión de comentar en la Comunicación del año anterior⁴⁸ en la Declaración de Granada de 18 de mayo de 2018 no se hacía referencia a la situación en la que se encontraban los recursos administrativos en el ámbito tributario, en especial los retrasos que sufrían, que impedían, de hecho, el reconocimiento del resto de principios que aseguran la seguridad jurídica, ni tampoco se hacía ninguna referencia a las quejas. En el interesante estudio de la AEDAF⁴⁹, sobre la inseguridad jurídica en España⁵⁰, se solicita la publicación obligatoria de las resoluciones del CDC⁵¹, pero no se estudia el potencial de las quejas para disminuir la litigiosidad y su potencial.

En especial deben destacarse, y valorarse, la actuación y resultados conseguidos, a través de su actuación de conciliación, por el CDC y por el Consejo Regional para la Defensa del Contribuyente de Castilla y León y aprovecharlos para la disminución de la litigiosidad, que es imprescindible para la mejora de la seguridad jurídica de los ciudadanos en el ámbito tributario.

4.1. El derecho «a» la queja en materia tributaria. Oportunidades del sistema vigente

En algún momento, de forma crítica, se ha hecho referencia a la cultura de la queja, en el ámbito cultural, universitario y sociológico⁵², pero en el ámbito tributario las quejas, desde un punto de vista teórico, deben valorarse de una forma positiva por la función que pueden cumplir en momentos de alta litigiosidad. La función que deberían cumplir las quejas en el ámbito tributario es trasladar, en general a un órgano funcionalmente independiente, la disconformidad con la actuación de la Administración, de forma que la actuación de la Administración sea valorada por otro órgano de la Administración, en el caso de la AEAT el CDC, un órgano de composición mixta y paritaria, en relación directa con la Unidad de auditoría interna de la AEAT.

Esta revisión provoca, a diferencia de los recursos de reposición, o quejas ante órganos internos, que el órgano de gestión sea fiscalizado y al mismo tiempo deba comunicar a quien ha presentado la queja las razones de su actuación. El interesado y el CDC, incluso aunque no la presente el interesado, pueden presentar discrepancia respecto a la respuesta que ha remitido al particular el órgano que ha dictado el acto administrativo tributario y proponer la revisión del acto a través de los medios de revisión previstos en la LGT, o en su defecto solicitar la revocación.

48 RTT 127, pag. 108

49 Paper 13, diciembre 2018, Inseguridad Jurídica en España: Situación actual y propuestas para el futuro.

50 Publicado en relación con el Proyecto Tax certainty lanzado por la OCDE.

51 Sería útil fijar un plazo de publicación, ya que las Memorias del CDC que las contienen se publican con más de un año para su difusión.

52 Hughes, Robert, La cultura de la queja.1993, 2ª edición página 79.

Este modo de actuar, que con diferentes denominaciones hemos visto se réplica en el ámbito de las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales puede ser un buen instrumento para la disminución de la elevada litigiosidad. En último término, si el órgano que resuelve las quejas es de composición mixta y paritaria⁵³, efectúa una conciliación, aunque bajo la forma de una queja. Sin embargo si se trata de un órgano interno de composición uniforme, sea unipersonal o colegiado, cualquiera que sea su denominación, no cumple esa función de conciliación y no se obtienen los mismos resultados.

La experiencia obtenida en estos últimos 25 años aconseja que el Órgano que realiza la función de defensor del contribuyente sea colegiado y de composición mixta, y no se agregue a los Centros Directivos que tienen asignada la función de tramitar las quejas y sugerencias en otros ámbitos diferentes al tributario. El ámbito fiscal es especializado, y como se ha demostrado desde 1881 requiere un procedimiento administrativo especial cumplimentado por órganos especializados. Si se agrega a un Centro Directivo que tiene asignada la resolución de todas las quejas y sugerencias en el ámbito del derecho administrativo, se pierde la posibilidad de presentar informes y propuestas normativas en el ámbito tributario, que ha sido utilizado con frecuencia en el CDC y por el Defensor del Pueblo, con buenos resultados.

Por sí solas las quejas no resolverán el problema de la litigiosidad, ya que la litigiosidad se resolverá creando un «sistema» de justicia administrativa eficaz, previa a la revisión jurisdiccional, pero si se aprovechan los medios de los que ya se disponen pueden atenuarse los efectos de la alta litigiosidad, a corto plazo.

Un ámbito concreto en el que pueden obtenerse resultados es el derecho sancionador tributario. Tras la aprobación del artículo 34 de la LGT, no se recogen ya las reclamaciones como sinónimo de las quejas como se hacía en el RD 2458/1996⁵⁴ de creación del CDC. Por ello hay que aclarar si en el ámbito de la Administración del Estado, la presentación de una queja afecta a las reducciones de las sanciones previstas en el artículo 188 de la LGT⁵⁵, 30% más 25% para

53 Funcionarios y representantes académicos y de sectores profesionales.

54 Art. 2 a).

55 Artículo 188 LGT. Reducción de las sanciones.

1. La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas según los artículos 191 a 197 de esta ley se reducirá en los siguientes porcentajes:

a) Un 50 por ciento en los supuestos de actas con acuerdo previstos en el artículo 155 de esta ley.

b) Un 30 por ciento en los supuestos de conformidad.

2. El importe de la reducción practicada conforme a lo dispuesto en el apartado anterior se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) En los supuestos previstos en el párrafo a) del apartado anterior, cuando se haya interpuesto contra la regularización o la sanción el correspondiente recurso contencioso-administrativo o, en el supuesto de haberse presentado aval o certificado de seguro de caución en sustitución del depósito, cuando no se ingresen las cantidades derivadas del acta con acuerdo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en los plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que se hubiera concedido por la Administración tributaria con garantía de aval o certificado de seguro de caución.

las actas de conformidad⁵⁶. Esto podría abrir un camino alternativo al recurso⁵⁷, en materia de sanciones tributarias, para evitar la litigiosidad. ¿Computarían a efectos de litigiosidad las quejas presentadas?⁵⁸. En el ámbito de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales que han sustituido el término queja por el de reclamación esta cuestión es más discutible y la necesidad de aclaración más necesaria.

4.2. Propuestas para la reforma del sistema de quejas

En materia tributaria las quejas mantienen el sistema establecido en 1997, como se ha expuesto se han obtenido buenos resultados pero no se han reflejado en un descenso de la litigiosidad y del plazo de resolución de los recursos y quejas en vía administrativa. La sociedad ha evolucionado, se utiliza el cumplimiento tributario cooperativo y se obliga al ciudadano a utilizar los medios telemáticos, pero los avances de gestión no se trasladan a la resolución de los recursos y siguen los atrasos crónicos en la resolución de los recursos administrativos y en la vía económico-administrativa. La función que pueden cumplir las quejas no son valoradas.

Sin embargo, la necesidad de contar con modos internos de revisión de los actos administrativos a través de reclamaciones y quejas se contempla, también, en las Orientaciones para un modelo de Código del contribuyente euro-

b) En los supuestos de conformidad, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación contra la regularización.

3. El importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de cualquier infracción, una vez aplicada, en su caso, la reducción por conformidad a la que se refiere el párrafo b) del apartado 1 de este artículo, se reducirá en el 25 por ciento si concurren las siguientes circunstancias:

a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.

b) Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.

El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción.

La reducción prevista en este apartado no será aplicable a las sanciones que procedan en los supuestos de actas con acuerdo.

4. Cuando según lo dispuesto en los apartados 2 y 3 de este artículo se exija el importe de la reducción practicada, no será necesario interponer recurso independiente contra dicho acto si previamente se hubiera interpuesto recurso o reclamación contra la sanción reducida.

Si se hubiera interpuesto recurso contra la sanción reducida se entenderá que la cuantía a la que se refiere dicho recurso será el importe total de la sanción, y se extenderán los efectos suspensivos derivados del recurso a la reducción practicada que se exija.

⁵⁶ Art. 156 LGT.

⁵⁷ Presentación de una queja en lugar de un recurso, sin perder la reducción, lo que permitiría al ciudadano dejar constancia de su disconformidad.

⁵⁸ En todo caso sería necesario fijar un criterio administrativo al respecto, ya que la respuesta inicial del órgano de gestión es previsible.

peo⁵⁹, donde se resumen las expectativas de las Administraciones y de los contribuyentes.

Se tiene la creencia, lo cual es cierto, que las quejas no pueden sustituir a la función que cumplen los recursos, pero no se estudia qué función pueden cumplir para «evitar» que se plantee el recurso. Debería evitarse que cualquier disconformidad con la actuación tributaria tenga que canalizarse en un recurso administrativo, que tras varios años de tramitación tenga que ser resuelto por los órganos jurisdiccionales.

El proceso de transformación de la queja en recurso, una vez que el obligado tributario concluye que no está de acuerdo con la interpretación y aplicación de la norma en el ámbito fiscal se ha estudiado primordialmente en el ámbito jurídico, pero debería estudiarse también en el ámbito sociológico y económico, en todos los conflictos que se pueden plantear entre las Administraciones tributarias y los contribuyentes⁶⁰. También deberían aplicarse las técnicas de psicología económica para disminuir la litigiosidad.⁶¹

Las quejas mantienen, como se ha expuesto, una estructura análoga a su primera regulación en 1881, pero la sociedad y la función que cumple el tributo han variado cualitativamente y en ese desajuste se puede encontrar una de las causas de la elevada litigiosidad, pero no existe una demanda social para modificar esa situación estructural. Solo a través del ejercicio de la potestad reglamentaria se han producido los avances que hay en la materia, Consell tributari, CDC y los órganos especializados a nivel autonómico y local. Se deberían estudiar las causas de esta atonía e innovarse en la valoración y tramitación de las quejas.

Para un sistema fiscal justo y eficiente es necesario no solo el principio de legalidad, que es imprescindible, sino también el asentimiento de los ciudadanos a los tributos, en especial cuando se plantean discrepancias en la interpretación y aplicación de las normas, facilitando medios de resolución de las diferencias por medios eficaces, diferentes a los recursos.⁶²

59 Orientaciones para un modelo de Código del contribuyente europeo. establece un conjunto de principios que recopilan los principales derechos y obligaciones que regulan las relaciones entre los contribuyentes y las administraciones tributarias en Europa. Se trata de un documento no vinculante y debe considerarse como un modelo al que los Estados miembros pueden añadir elementos, o adaptarlos, para satisfacer las necesidades o los contextos nacionales. Comisión Europea Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera Fiscalidad Directa, Coordinación Fiscal, Análisis Económico y Evaluación. Política y Cooperación en materia de Fiscalidad Directa. 2016

60 A este respecto es clásico el estudio *The emergence and transformation of disputes: naming, blaming, claiming...* William L.F. Felsteiner, Richard L. Abel y Austin Sarat. *Law and Society Review* Vol. 15 N.º 3/4, special issue on dispute processing and civil litigation (1980-1981) pp 631-654, que aunque se refiere a otros ámbitos como el consumo o los accidentes de circulación contiene pautas que podrían ser utilizadas en el ámbito fiscal, para diseñar un sistema de justicia tributaria fiscal.

61 Es muy interesante el estudio «La psicología económica como herramienta para incentivar el cumplimiento de las obligaciones tributarias», Pablo Grande Serrano, *Revista de contabilidad y tributación* CEF 439 octubre 2019 pags. 5 a 36. Las conclusiones de dicho estudio deberían ser aplicadas, a efectos de estudiar el efecto de las quejas, en la disminución de la litigiosidad fiscal. En último término, se trataría de aplicar los estímulos estudiados en la psicología económica para evitar la litigiosidad, como forma de mejorar el asentimiento al tributo y el cumplimiento de las obligaciones fiscales, que en general se estudia respecto al pago de los tributos, pero no respecto a los recursos administrativos

62 Se efectúa una valoración resumida sobre los efectos de los cambios sociales que se están produciendo en, *L'impôt sans le citoyen? Le consentement à l'impôt: un enjeu crucial pour la démocratie*. Michel Bouvier LGDJ. 2019.

Los costos que generan los retrasos en el acceso a la vía jurisdiccional y en la resolución de los recursos en las diferentes jurisdicciones cada vez se toman más en consideración para la valorar las decisiones de inversión y en los estudios macroeconómicos, así en el reciente estudio de la Comisión europea sobre España, publicado el pasado 26 de febrero⁶³ se hace mención a que a lo largo del año 2020, no se han producido modificaciones respecto a los atrasos que sufre la jurisdicción civil y mercantil⁶⁴, aunque desde 2016 se ha ido incrementando la duración de estos procesos, conclusión que puede extenderse a los Juzgados de lo contencioso-administrativo.

En último término, para concluir la Comunicación conviene recordar, que en la Declaración de derechos del hombre y del ciudadano de 1789, la Asamblea Nacional reconoce y declara los siguientes derechos, que en nuestro caso, todavía no se han alcanzado plenamente:

Artículo 13

Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, resulta indispensable una contribución común, la cual debe repartirse equitativamente entre los ciudadanos, de acuerdo con sus capacidades.

Artículo 14

Todos los «Ciudadanos» tienen el derecho de comprobar, por sí mismos o a través de sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de aceptarla libremente, de vigilar su empleo y de determinar su prorrata, su base, su recaudación y su duración.

63 Bruselas, 26.2.2020 SWD(2020) 508 final documento de trabajo de los servicios de la Comisión Informe sobre España 2020 que acompaña al documento comunicación de la Comisión al Parlamento europeo, al Consejo europeo, al Consejo, al Banco Central Europeo y al Eurogrupo semestre europeo 2020: evaluación de los avances en lo que respecta a las reformas estructurales y la prevención y la corrección de los desequilibrios macroeconómicos, y resultados de los exámenes exhaustivos conforme al Reglamento (UE) n.º 1176/2011 {com(2020) 150 final}. Las conclusiones de dicho estudio deberían ser aplicadas, a efectos de estudiar el efecto de las quejas, en la disminución de la litigiosidad fiscal. En último término, se trataría de aplicar los estímulos estudiados en la psicología económica para evitar la litigiosidad, como forma de mejorar el asentimiento al tributo y el cumplimiento de las obligaciones fiscales, que en general se estudia respecto al pago de los tributos, pero no respecto a los recursos administrativos

64 Op cit pag. 103, Sistema de justicia.

La duración de los procesos civiles y mercantiles se ha ido incrementado desde 2016. Además, la tasa de resolución en esta categoría de asuntos ha disminuido aún más (86,7 % in 2018). Dado que, durante el período en cuestión, llegaron a los órganos jurisdiccionales más casos de los que se resolvieron, el número de asuntos pendientes de resolución se ha incrementado en un 16,5 %. La tasa de resolución en los juzgados de lo contencioso-administrativo (primera instancia) también ha ido descendiendo. En 2018 cayó por debajo del 100 % (cuadro de indicadores de la justicia en la UE, 2020, de próxima publicación).

España obtiene buenos resultados en cuanto a la calidad de la justicia. En lo referente a la justicia en red en particular, la ejecución del proyecto «Justicia Digital» continuó en 2019 y, según el cuadro de indicadores de la justicia de la UE de 2020, España figura entre los Estados miembros en que la disponibilidad de medios electrónicos está más generalizada. La adopción de medidas para mejorar el desempeño del sistema judicial contribuiría a la consecución del ODS 16 (paz, justicia e instituciones sólidas).

Artículo 15

La «Sociedad» tiene derecho a pedir cuentas de su gestión a cualquier Agente público.

Anexo I. Abreviaturas

AEDAF	Asociación Española de Asesores Fiscales
CDC	Consejo Defensa del Contribuyente de la Administración del Estado
CE	Constitución española de 1978
CGPJ	Consejo General del Poder Judicial
IIVTNU	Impuesto de Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
LBRL	Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases de régimen local
LEC	Ley 1/2000, de 7 de enero de enjuiciamiento civil
LGT1963	Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria
LJCA	Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa
LPA	Ley de 17 de julio de 1958, sobre procedimiento administrativo
Ley 92/1960	Ley 92/1960, de 22 de diciembre, reguladora del derecho de petición
LO 3/1981	Ley Orgánica 3/1981, de 6 de abril, del Defensor del Pueblo
Ley 7/1985	Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases de régimen local
Ley 30/1992	Ley 30/1992, de 26 noviembre de Régimen Jurídico y Procedimiento Administrativo Común
LO 4/2001	Ley Orgánica 4/2001, de 12 de noviembre, reguladora del Derecho de Petición
Ley 34/2015	Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003 LGT
Ley 39/2015	Ley 39/2015, de 1 octubre del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas
Ley 40/2015	Ley 40/2015, de régimen jurídico del sector público
RAE	Real Academia Española de la lengua
RD 2458/1996	Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por el que se crea el Consejo de Defensa del contribuyente en la Secretaría de Estado de Hacienda

RD 1676/2009	Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo de Defensa del Contribuyente
RAE	Real Academia Española de la Lengua
RIA	Revista Interactiva de Actualidad AEDAF
TC	Tribunal Constitucional
RTT	Revista Técnica Tributaria AEDAF
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TEARs	Tribunales económico-administrativos regionales
TRLHL	Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Anexo II. Bibliografía. Partes I y II

Autor	Título	Editorial	Lugar pub	Año
Agudo Gonzalez, Jorge.: (coordinador)	<i>Control administrativo y Justicia administrativa</i>	<i>Instituto Nacional de Administración Pública</i>	<i>Madrid</i>	<i>2016</i>
Agudo Gonzalez Jorge.:	<i>La Función administrativa de control, Una teoría del control orientada a la configuración de un sistema de justicia administrativa</i>	<i>Civitas ediciones SL</i>	<i>Cizur</i>	<i>2018</i>
Álvarez Arroyo, Francisco	<i>El Consejo para la Defensa del Contribuyente: Determinación y funciones</i>	<i>Dialnet</i>		
Alonso Gonzalez Luis M, Eva Andrés Aucejo (Drs)	<i>Resolución alternativa de conflictos (ADR) en derecho tributario comparado</i>	<i>Marcial Pons</i>	<i>Madrid Barcelona 2017</i>	<i>2017</i>
Andrés Aucejo, Eva.:	<i>La resolución alternativa de conflictos tributarios en Italia</i>	<i>Instituto de estudios fiscales</i>	<i>Madrid</i>	<i>2008</i>
Boquera Oliver, José M.:	<i>Del recurso de queja a la queja</i>	<i>Revista Administración pública num 27 pags. 181 a 202</i>	<i>Madrid</i>	<i>1958</i>

Autor	Título	Editorial	Lugar pub	Año
Bouvier Michel.:	<i>L'impôt sans le citoyen?</i>	LGDJ Lextenso	Issy-les-Moulineaux	2019
Calvo Ortega; Rafael.:	<i>Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario</i>	<i>Impuestos 2001 tomo II</i> pags. 251 a 263	Madrid	2001
Calvo Ortega; Rafael.:	<i>La protección de los obligados tributarios «desde dentro» de la Administración: algunas reflexiones sobre el Consejo para la Defensa del Contribuyente</i>	<i>Impuestos 2009 tomo I</i> pags. 291 a 301	Madrid	2009
Carballo Martínez, Gerardo.:	<i>La mediación administrativa y el defensor del pueblo</i>	Thomson Aranzadi	Cizur menor	2008
Cayón Gallardo, Antonio	<i>Veinte años del Consejo para la Defensa del contribuyente I</i>	RTT 114, pags. 10 a 26	Madrid	2016
Cayón Gallardo, Antonio	<i>Veinte años del Consejo para la Defensa del contribuyente II</i>	RTT 115, pags. 10 a 28	Madrid	2016
Chico de la Cámara, Pablo y otros:	<i>Una propuesta para la implantación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje</i>	E Praxis	Madrid	2015
Claeys Antoine Girard Anne-Laure (direction)	<i>Les modes alternatifs de règlement des litiges en droit administratif</i>	Presses Universitaires Juridiques de Poitiers LGDJ Lextenso	Poitiers	2017
Díaz Sastre, Silvia (Dir)	<i>Informe sobre la Justicia administrativa 2019</i>	CIIA Centro de investigación sobre justicia administrativa de la Universidad Autónoma de Madrid	Madrid	2019
Felstiner William L.F. Abel Richard L. Sarat Austin.:	<i>The emergence and transformation of disputes: naming, blaming, claiming</i>	Law & Society Review Volume 15 Number 3-4 pag. 631 a 654		1980 1981

Autor	Título	Editorial	Lugar pub	Año
Grande Serrano, Pablo:	<i>La psicología económica como herramienta para incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias</i>	<i>Revista de contabilidad y tributación CEF</i> pags. 5-36	Madrid	2019
Hughes, Robert	<i>La cultura de la queja</i>	Anagrama	Barcelona	1994
Ibañez García, Isaac.:	<i>Derecho de petición y derecho de queja</i>	Dykinson	Madrid	1993
Ibañez García, Isaac.:	<i>Comentario a la Ley Orgánica reguladora del Derecho de petición</i>	<i>Actualidad administrativa</i> pags. 555-589	Madrid	2002
Ibañez García, Isaac.:	<i>Quejas y sugerencias ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente</i> núms 15/2010 16/2010	<i>Quincena Fiscal Aranzadi</i>	Cizur Menor	2010
Lopez Ramón, Fernando.:(Coord)	<i>Las vías administrativas de recurso a debate</i>	<i>Instituto Nacional de Administración Pública</i>	Madrid	2016
Martin Fernandez, Javier y Juan Lozano, Ana María.:	<i>Los conflictos tributarios en España: propuestas para la conciliación en vía económico-administrativa y jurisdiccional</i>	<i>El Derecho</i>	Madrid	2017
Rozas Valdés, José Andrés, Andrés Aucejo, Eva:	<i>El defensor del contribuyente: Un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU</i>	<i>Crónica Tributaria</i> n°113-2004	Madrid	2004
Sánchez Blázquez, Victor M:	<i>Revocación de actos firmes: Tres ejemplos recientes de éxito</i>	<i>RIA 38 de 21 de octubre</i>	Madrid	2019
Serrano Antón, Fernando (Director)	<i>La Justicia Tributaria y el defensor del Contribuyente en España</i>	Thomson Civitas	Madrid	2007
Soler Roch, M.ªTeresa, Tejerizo López. José M,	<i>Los defensores del contribuyente</i>	Fundación Loloquio Jurídico Europeo	Madrid	2010

Autor	Título	Editorial	Lugar pub	Año
Serrano Antón, Fernando:				
Tejerizo López, José M.:	<i>El Consejo Regional para la Defensa del Contribuyente de Castilla y León</i>	Dialnet		