

**LOS DERECHOS Y GARANTÍAS DEL
CONTRIBUYENTE: PRESENTE Y FUTURO DEL
CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE**



Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche

Grado en Derecho / Curso 2014 – 2015

TRABAJO DE FIN DE GRADO

Alumno: José Francisco López Lozano

Profesor-tutor: Paula Vicente-Arche Coloma

SUMARIO

RESUMEN	3
ABREVIATURAS	4
INTRODUCCIÓN	5

CAPÍTULO I

LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA COMO VÍNCULO ENTRE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LOS PARTICULARES	8
---	----------

1. Introducción sobre el concepto y contenido de la relación jurídico-tributaria	8
A. Las obligaciones tributarias materiales.....	10
B. Las obligaciones tributarias formales	11
2. La posición jurídica de los contribuyentes en sus relaciones frente a la Administración tributaria	12

CAPÍTULO II

LA LEY 1/1998, DE 26 DE FEBRERO DE DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES Y SU POSTERIOR INCLUSIÓN EN LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA	16
---	-----------

1. La necesidad de la aprobación de una Ley que recogiera los derechos y garantías de los ciudadanos en el ámbito fiscal	16
2. La aprobación de la Ley General Tributaria 58/2003 con especial mención al art. 34	18

CAPÍTULO III

EL CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE	23
1. Introducción. Concepto y finalidad	23
2. Funciones destacadas del Consejo	24
3. Legitimación, forma y lugares de presentación de quejas o sugerencias	27
4. Análisis razonado de las estadísticas en la tramitación de quejas y sugerencias del año 2013 y comparativa con el año 2012	29
5. Análisis y estudio de los Informes aprobados por el Consejo	32
A. Informe I/2013: Notificaciones electrónicas	33
B. Informe II/2013: Deducción autonómica por alquiler de vivienda habitual	35
6. Descripción de las propuestas normativas elaboradas por el Consejo	38

CAPÍTULO IV

EL CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE COMO UN POSIBLE INSTRUMENTO PARA SOLUCIONAR EL PROBLEMA DE LA CONFLICTIVIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA	42
1. Introducción	42
2. Una “propuesta” dirigida a la solución de conflictos en el sistema tributario español	44
3. Breves apuntes sobre la viabilidad del Arbitraje tributario	47
CONCLUSIONES	51
BIBLIOGRAFÍA	54

RESUMEN

El objetivo general de este trabajo ha sido analizar la importante situación que ocupan los derechos y garantías de los contribuyentes en el marco de un organismo casi desconocido por nuestra actual sociedad, el Consejo para la Defensa del Contribuyente. Dicho órgano, con apenas 20 años desde su creación, ha servido como cauce para la defensa de los derechos y garantías de los ciudadanos en sus relaciones con la Administración tributaria del Estado a través de la recepción de quejas y sugerencias e incluso mediante la elaboración de informes y propuestas normativas para una posterior elevación a la Secretaría de Estado de Hacienda.

A lo largo del presente trabajo se ha ido desarrollando la gran labor que desempeña el citado Consejo, analizando los datos y las estadísticas relativas a la recepción de quejas y su procedencia, cuyo resultado ofrece una visión de mayor acercamiento y seguridad jurídica con los ciudadanos.

Ahora bien, no sólo ha sido objeto de estudio la realidad actual que rodea al mencionado Consejo, sino que además se ha tratado de proporcionar un enfoque diferente respecto a las funciones que viene realizando el propio Consejo de cara a un futuro inmediato. Pues el aumento de los litigios que enfrentan a la Administración tributaria con los ciudadanos, así como la tardanza y el colapso que en los tribunales se producen han dado como resultado la búsqueda de nuevos mecanismos que hagan posible un mayor cumplimiento de los derechos y garantías de los ciudadanos en cuanto a sus relaciones con la Administración. En este sentido se analiza la posible implantación del “arbitraje tributario” de cara a que el Consejo para la Defensa del Contribuyente pueda asumir funciones arbitrales en materia fiscal.

Palabras clave: contribuyente, derechos y garantías, Consejo para la Defensa del Contribuyente.

ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
AEDAF	Asociación Española de Asesores Fiscales
AIBAT	Asociación Iberoamericana para el arbitraje tributario
CDC	Consejo para la Defensa del Contribuyente
CE	Constitución Española
DEH	Dirección Electrónica Habilitada
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
ITP	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LARB	Ley 60/2003, de 23 de Diciembre, de Arbitraje
LAU	Ley 29/1994, de 24 de Noviembre, de Arrendamientos Urbanos
LDGC	Ley 1/1998, de 26 de Febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes
LEC	Ley 1/2000, de 7 de Enero, de Enjuiciamiento Civil
LGT	Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
TC	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económica-Administrativo Central
TS	Tribunal Supremo

INTRODUCCIÓN

La principal razón que nos ha llevado a realizar el presente trabajo ha sido investigar sobre un órgano que, habiendo desarrollado grandes tareas en el ámbito de los derechos y garantías de los contribuyentes, sigue en la actualidad siendo desconocido en amplios sectores de la sociedad española. En este sentido, y para poder desarrollar y profundizar sobre el funcionamiento del denominado “Consejo para la Defensa del Contribuyente” es aconsejable tratar una serie de aspectos con anterioridad al examen del mismo.

Un primer paso es analizar las relaciones existentes entre particular y Administración, para lo cual es necesario hacer una reflexión sobre la denominada relación jurídico-tributaria. Dicha relación debe encontrar un equilibrio entre la Administración y los administrados, es decir, debe basarse en una relación de igualdad, ejercitando la Administración (se entiende, en el aspecto tributario) las prerrogativas necesarias para hacer efectivo el deber de contribuir de los contribuyentes, con respeto absoluto a las normas y valores recogidos en nuestra Constitución. Por lo que la denominada relación jurídico-tributaria debe ofrecer esa igualdad entre ambos intervinientes, siendo ésta de derecho y no de poder.

En consecuencia, de la citada relación se derivarán una serie de derechos y garantías de los ciudadanos en el ámbito fiscal, que la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes recogió en su momento, estableciendo así un nuevo marco de relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes, en el que éstos pasaron a ocupar una posición destacada como sujetos de derechos. Si bien es cierto, esta ley significó un hito dentro de la normativa tributaria española, aunque necesitó de un desarrollo posterior, al no estar adaptadas muchas otras normas fiscales a los derechos del contribuyente que dicha ley garantizaba. Para solucionar esos desajustes en la legislación tributaria, se aprobaron normas tales como el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, que desarrollaba parcialmente la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Pero esta nueva norma sólo significó una adecuación al sistema tributario de algunas garantías del contribuyente, pues no fue definitiva,

como más tarde se comprobó. Finalmente, y en la actualidad podemos comprobar que el vulgarmente denominado “estatuto del contribuyente”, es decir, la Ley 1/1998, de 26 de febrero, fue derogado, pues es ahora el art. 34 de la Ley General Tributaria el que recoge un amplio abanico de los derechos y las garantías de los contribuyentes.

Ahora bien, para impulsar la defensa de los derechos de los contribuyentes, fue creado el Consejo para la Defensa del Contribuyente por medio del Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre. Dicho Consejo, al que de manera muy rápida se le dio a conocer como “El Defensor del Contribuyente”, por su semejanza con la institución del Defensor del Pueblo, nació con una finalidad concreta, la de facilitar el cauce oportuno a los ciudadanos para que de una forma ágil y eficaz puedan trasladar tanto quejas, reclamaciones y sugerencias respecto al funcionamiento de la Administración tributaria.

Pues la existencia de varios y diferentes tributos junto con la especial complejidad que se observaba en las relaciones tributarias, aconsejaban la creación de un organismo de este tipo, que diera respuestas a la especialidad de estos temas, siendo necesario además para su correcto funcionamiento que el mismo gozase de la máxima autonomía e independencia, aunque el hecho de adscribirse a la Secretaría de Estado de Hacienda, podía provocar algunas dudas entre los ciudadanos, y por ende la pasividad y la dejadez de los mismos a la hora de presentar quejas o reclamaciones.

Por lo tanto, la finalidad del Consejo para la Defensa del Contribuyente es clara, pues *“aparece como garante de los derechos de los ciudadanos en sus relaciones tributarias, configurándose como un órgano colegiado, en el cual se pretende dar cabida y espacio a todos los sectores sociales relacionados con el ámbito tributario, con la finalidad de garantizar un mayor acercamiento de la Administración a los ciudadanos”*¹.

Por otro lado, y en un futuro no muy lejano, se ha estado barajando la idea de otorgar competencias adicionales al Consejo, competencias en materia de arbitraje, evitando así el colapso en los tribunales y acelerando los procedimientos. Pues la alta

¹ E. de M. del R.D. 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

conflictividad en materia tributaria conduce a que haya voces cada vez más numerosas que reclamen la existencia de un arbitraje en dicha materia. Recientemente se ha elaborado una propuesta que pretende implementar medidas alternativas de solución de los conflictos en el ordenamiento tributario español en la que cobra especial protagonismo el mencionado “arbitraje”, por la cual determinados actos y actuaciones administrativas susceptibles de recurso ante tribunales económico-administrativos puedan ser sometidos a la decisión de órganos arbitrales tributarios, llevando a cabo esta función el denominado Consejo para la Defensa del Contribuyente. De esta manera, observamos que el Consejo va evolucionando, no sólo cumpliendo de manera eficaz las tareas que se le encomendaron desde su creación sino también adaptándose a la nueva realidad actual.



LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA COMO VÍNCULO ENTRE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LOS PARTICULARES

1. Introducción sobre el concepto y contenido de la relación jurídico-tributaria.

La relación jurídico-tributaria ha sido a lo largo del tiempo una cuestión muy discutida en la doctrina, pues varias han sido las posturas que han ido encabezando el contenido de la citada relación. Su concepción ha ido girando alrededor de la explicación del tributo, pero debemos indicar que este no es el lugar adecuado para exponer el desarrollo de la dogmática explicación señalada, sino que comenzaremos con una concepción más concreta.

En primer lugar debemos aclarar quienes son los sujetos de la denominada relación jurídico-tributaria para posteriormente explicar su contenido. A rasgos generales, por un lado aparece la Administración, que en este caso se presenta como “acreedor tributario”, es decir, aquél en favor del cual debe realizarse la prestación tributaria. Y por otro lado, el “deudor tributario”, como la persona obligada al cumplimiento de la obligación tributaria, es decir, el contribuyente, siendo éste el que realiza o sobre el cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria.

Dicho lo anterior, el siguiente paso es identificar el objeto de dicha relación, el cual viene constituido por la “prestación”, que puede ser dineraria, el pago de un tributo, o el cumplimiento de un hecho. Si nos centramos en el pago de un tributo como objeto de la presente relación, observamos que el art. 2.1 de la LGT define los tributos como aquellos ingresos públicos que consisten en *prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública* por la realización de un supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir. “Es por ello que, la aplicación del tributo generará el nacimiento de una obligación de carácter pecuniario entre un particular y un ente público, consistente en pagar una suma de dinero a este último”.²

² VV.AA., NAVARRO FAURE, A. (Coord): *Manual de Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, 2ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2013, p. 217.

En este sentido, la obligación mencionada constituye el centro de una relación mucho más amplia, que se denomina relación jurídico-tributaria, que incluye no sólo el pago de aquella importante obligación, sino también de otro tipo de relaciones (obligaciones y deberes recíprocos) entre ambas partes, es decir, entre la Administración tributaria, por una parte, y el particular que manifiesta una determinada capacidad económica, por otra.

Desde un punto de vista legal, es el art. 17 de la LGT el que en su apartado primero ofrece una definición de relación jurídico-tributaria como “el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos”. Pero además, el apartado segundo del mismo artículo citado dispone que, “de la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento” Por lo tanto, se puede advertir que el contenido de esta relación se encuentra integrado por determinadas obligaciones materiales y por obligaciones formales, y por otro lado, de las posibles sanciones que se deriven de la infracción de esos deberes materiales o formales.

De este modo, la relación jurídico-tributaria puede entenderse como un vínculo jurídico que comprende “no sólo la obligación de pagar a un ente público una determinada suma de dinero a título de tributo, sino también una serie de obligaciones y deberes recíprocos entre las partes, es decir, entre la Administración y los particulares originados con ocasión de la aplicación de los tributos”³.

Es por tanto que debemos señalar que la existencia de derechos y obligaciones recíprocos entre el contribuyente y el Estado nos hace entender que nos encontramos ante una auténtica relación de derecho y no de poder, aunque sobre esta cuestión profundizaremos más tarde.

En consecuencia podemos llegar a la siguiente caracterización:

³ VV.AA., NAVARRO FAURE, A. (Coord.): *Manual de Derecho Financiero y Tributario...*, Op. Cit., p. 219.

1. Que la relación jurídico-tributaria es un vínculo jurídico entre el Estado y el contribuyente cuyo nacimiento deriva de la ley.
2. Con una obligación principal para el contribuyente, la de entregar una suma de dinero al Estado de acuerdo a su capacidad económica, y la del Estado a respetar los principios constitucionales y destinarlos al gasto público.
3. Que dicho vínculo comprende una reciprocidad de derechos y obligaciones entre las partes intervinientes, por lo que la relación se presenta como una relación de derecho y no de poder.

A. LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS MATERIALES.

Hemos mencionado antes que de la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales, y ello tanto para el obligado tributario como para la Administración. En este sentido, podemos enunciar la clasificación que sigue PÉREZ ROYO⁴:

Para el obligado tributario, y siguiendo las directrices que marca la LGT, son obligaciones materiales las siguientes:

- ❖ *La obligación de carácter principal*, es decir, la que tiene por objeto el pago de la cuota tributaria. (art.19 LGT). Se trata de una obligación que viene establecida por ley, consistente en la entrega a un ente público a título de tributo, una determinada suma de dinero. Pues estamos ante una obligación de “dar”. Dicha obligación puede cumplir con una doble finalidad:
 - a. La de servir como medio para obtener ingresos públicos
 - b. Establecer una distribución equitativa de la carga tributaria entre todos los ciudadanos en atención a su capacidad económica.
- ❖ *Las de realizar pagos a cuenta* de la obligación principal: satisfacer pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta. (art. 23 LGT). Se trata de medios a través de los cuales se anticipan cantidades a cuenta del importe final a ingresar por el correspondiente tributo.

⁴ PEREZ ROYO, F. *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, 22ª ed., Aranzadi, SA, 2012, p. 147-149.

- ❖ *Las establecidas entre particulares* resultantes del tributo: actos de repercusión, retención e ingreso a cuenta. (art. 24 LGT). Su objeto viene constituido por una prestación de carácter tributaria, y que es exigible entre varios obligados tributarios, actuando ambos sujetos, es decir, sujeto activo y sujeto pasivo como particulares.
- ❖ *Las llamadas obligaciones accesorias*: pago de intereses de demora, recargos. (art. 25 LGT). Se trata de aquellas obligaciones tributarias distintas de todas las anteriores, consistentes en prestaciones pecuniarias que deben destinarse a la Administración tributaria. Dependen de otra obligación tributaria. Cabe señalar que las sanciones tributarias no tienen la consideración de obligación accesoria.

Para la Administración tributaria son obligaciones materiales las que indica el art. 30 de la LGT:

- ❖ Obligaciones de realizar devoluciones derivadas de las normas de cada tributo. (art. 31 LGT). Son devoluciones correspondientes a las cantidades ingresadas debidamente como consecuencia de la aplicación de un determinado tributo. Pueden darse en el IRPF o IS cuando por ejemplo la deuda tributaria es inferior al importe de los ingresos a cuenta. También en el IVA, en ITP y AJD, y otros impuestos.
- ❖ Obligaciones de devoluciones de ingresos indebidos. (art. 32 LGT). Con motivo de circunstancias anormales, de la realización de pagos que han resultado ser indebidos y que son declarados así en el correspondiente procedimiento.
- ❖ Obligaciones de reembolso de los costes de las garantías. (art. 33 LGT)

B. LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS FORMALES.

Las podemos ver definidas en el art. 29 de la LGT como todas aquellas “obligaciones formales, que sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros”, no tratándose de una lista cerrada, ya que la propia LGT prevé que las leyes propias de cada tributo puedan establecer otras.

Entre ellas, podemos destacar las siguientes:

- ❖ Presentar y formular declaraciones censales que se exijan para cada tributo.
- ❖ Llevar y conservar libros de contabilidad y registros, así como programas, ficheros y archivos informáticos y demás documentos que en cada caso se establezca.
- ❖ Expedir y entregar facturas y justificantes que tengan relación con sus relaciones tributarias.
- ❖ Facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas.
- ❖ Etc.

2. La posición jurídica de los contribuyentes en sus relaciones frente a la Administración tributaria.

Una vez aclarada la concepción de relación jurídico-tributaria y el vínculo que se deriva de ella entre los particulares y la Administración, el presente estudio nos lleva a investigar cual es realmente la posición que ocupa el propio contribuyente en sus relaciones frente a la Administración tributaria.

Y es que las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes se han venido fundamentando en una posición de supremacía por parte de la propia Administración que ha ido asumiendo una serie de privilegios respecto de éstos últimos. Pero debemos considerar que, en la relación existente entre las citadas partes se han de tener presente los valores y principios que en nuestra Constitución Española se recogen a lo largo de su articulado, evidenciando así una relación obligacional fundamentada en la igualdad entre ambas partes. Es por ello que no podemos pasar por alto el art. 1.1 de la CE al señalar que *“España se constituye en un Estado Social y Democrático de Derecho, que propugna como valores superiores del ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político”*, ya que conforme al citado precepto la relación que aquí se plantea puede tener una interpretación diferente, entendiendo que el contribuyente ocuparía una posición más igualitaria con respecto a la Administración.

Lo que pretendemos decir es que se debe procurar que los principios constitucionales sean totalmente eficaces en el ámbito de las finanzas públicas, pues se trata de consolidar la “igualdad” en dichas relaciones, con la finalidad de evitar que se

dé una situación de predominio o superioridad frente al particular, “donde éste se considere ciudadano y no súbdito”⁵.

Así contemplado, la función del derecho constitucional financiero consistirá en hacer realidad aquella igualdad jurídico-constitucional entre los distintos sujetos que intervienen en la actividad financiera.

Sólo en esta línea se podrá afirmar que la relación jurídico-tributaria es una “relación de derecho y no de poder”, por lo que el equilibrio de posiciones entre la Administración tributaria y el contribuyente producirá no sólo derechos y obligaciones para éste último sino también para la Administración. De esta manera creemos conveniente reproducir las palabras de JARACH, D.⁶ cuando habla de la relación jurídico-tributaria, el cual considera que la misma “*es una relación que crea obligaciones y derechos, pero no es sentido unilateral, no con el significado de que los contribuyentes sólo tengan obligaciones y el Estado sólo derechos, sino que da origen a un estatuto o, como decían los juristas romanos, a un status por el cual el contribuyente tiene obligaciones y al mismo tiempo derechos, y el Estado no sólo tiene la pretensión o derecho creditorio correspondiente, sino también obligaciones derivadas de ese status, propio de la materia tributaria*”.

Por tanto, teniendo en cuenta aquél *status* que reparte obligaciones y derechos de forma recíproca a los sujetos de la relación tributaria, el contribuyente no debe ser considerado como un súbdito fiscal sino como un ciudadano.

Y es que, aunque pueda ser repetitivo, el asunto encerró una gran polémica que trajo consigo duras críticas en la doctrina española, donde SÁNCHEZ SERRANO⁷ cuestionó y planteó la situación y posición del ciudadano español frente a los titulares del poder tributario llevando a cabo duros comentarios a la Sentencia del Tribunal

⁵ YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., “Contribuyentes u obligados tributarios desde la perspectiva constitucional” en *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala* (Coord.): ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, CÉSAR, Ed. Dykinson, 2008, p. 386.

⁶ JARACH, D., “Curso Superior de Derecho Tributario”, Cima, Buenos Aires, 1957, p. 155, consultado en *Estudios en homenaje..., Op, Cit.*, p.387.

⁷ SÁNCHEZ SERRANO, I. “Los españoles, ¿súbditos fiscales?”, consultado en *Estudios en homenaje..., Op, Cit.*, p.388.

Constitucional -STC 76/1990, de 26 de Abril⁸- bajo la rúbrica de “*los españoles, ¿súbditos fiscales?*”. En consecuencia, a las conclusiones a las que se llegaron fueron:

- ❖ Que las relaciones del ciudadano con la administración tributaria es una relación basada en la de un ciudadano al que le corresponde la titularidad de derechos fundamentales y libertades públicas (Título I CE) los cuales son inalienables e irrenunciables, y que por ende no puede ser despojado por razones fiscales.
- ❖ Que de acuerdo con el art. 31.1 de la CE, el ciudadano es un contribuyente que tiene el deber fundamental de contribuir a los gastos públicos, por lo que en este caso surgirá la figura del *ciudadano-contribuyente*.
- ❖ Que la administración deberá actuar conforme al principio de eficacia en favor del administrado.

En consecuencia, y para nuestro entender no podemos considerar a un ciudadano como “súbdito” (fiscal), puesto que estaríamos olvidando el reconocimiento de sus derechos pero también de sus deberes que les corresponden por ostentar dicha condición.

De esta manera ponemos de relieve la labor del legislador, que ya en el año 1998 reconoció esa necesidad de equilibrar las relaciones entre Administración y contribuyente con la creación de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes que, y según podemos ver en su exposición de motivos, “permitía consolidar la idea de equilibrio de las situaciones jurídicas de ambas partes, con la finalidad de favorecer un mejor cumplimiento voluntario de las obligaciones de éstos”⁹. Con lo cual la citada ley pretendía establecer una mejora en la posición jurídica del contribuyente con el objetivo de conseguir el equilibrio en las relaciones tributarias, reforzando así la seguridad jurídica.

Ello sería posible mediante la incorporación de determinadas modificaciones en el ordenamiento jurídico vigente en aquel momento, reforzando y consolidando los

⁸ Véase STC núm. 76/1990, de 26 de Abril; por la cual se pronunció sobre un gran número de temas, ya que tuvo por objeto la resolución de una impugnación directa y de dos cuestiones de inconstitucionalidad relativas a diversos preceptos de la Ley 10/1985, de 26 de abril, por la que se modifica parcialmente la Ley General Tributaria, de 28 de diciembre de 1963 (LGT).

⁹ E. de M. de la Ley 1/1998 de 26 de febrero.

derechos de los contribuyentes e incentivando su participación en los procedimientos tributarios, así como fortaleciendo las obligaciones de la Administración tributaria obteniéndose de este modo mayor agilidad en las resoluciones y afianzando las garantías en los correspondientes procesos.

Por otro lado, el órgano encargado de llevar a cabo la aplicación efectiva de la citada LDGC sería el Consejo para la Defensa del Contribuyente, como órgano sobre el cual recae la tarea de la defensa de los derechos de los contribuyentes.

En definitiva, con la promulgación de la LDGC quedaría más clara la relación entre Administración y contribuyentes, pues dichas relaciones no se podrían fundamentar en una supremacía de la primera, sino que su fundamentación encontraría su base a partir de una relación obligacional, en la que el reconocimiento de derechos y obligaciones supone como contrapartida el deber de contribuir por parte del último.



**LA LEY 1/1998 DE DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES
Y SU POSTERIOR INCLUSIÓN EN LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE,
GENERAL TRIBUTARIA**

1. La necesidad de la aprobación de una Ley que recogiera los derechos y garantías de los ciudadanos en el ámbito fiscal.

La aprobación de la LDGC o también denominado “*Estatuto del Contribuyente*”¹⁰ tiene su origen fundamentado en dos aspectos o sentidos concretos. Por un lado, la solicitud o reivindicación por parte de diversos sectores sociales de un conjunto de normas que fijara los derechos y obligaciones de los contribuyentes, y por otro lado, la consolidación de un equilibrio en las relaciones entre Administración y los contribuyentes. Pues se entendía que las garantías administrativas no eran suficientes en aquel momento y por ende que dicho equilibrio se encontraba deteriorado por determinados abusos o arbitrariedades.

Es por ello que la llegada de la LDGC supuso un cambio normativo en el ámbito fiscal de aquella sociedad de finales de los noventa, pues recogía la voluntad de “profundizar en la idea de equilibrio de las posiciones jurídicas de la Administración tributaria y de los contribuyentes”¹¹. De esta forma se buscaba reforzar el principio de seguridad jurídica. Así, la citada ley forjaría un nuevo marco de relaciones entre ambos sujetos que pasarían a ocupar una posición relevante como “sujetos de derecho”¹².

Ahora bien, cabía preguntarse si el legislador pretendía dar seguridad al contribuyente por medio de esta ley, o si por el contrario, qué derechos y garantías, qué protección tendría el contribuyente frente al legislador. Pues en este sentido, la ley se volcó precisamente en ofrecer contenido a los principios de generalidad, proporcionalidad, eficacia, limitación de costes indirectos para hacer realidad los

¹⁰ VV.AA., ORÓN MORATAL, GERMÁN (Coord.): *Estatuto del Contribuyente*, ed., Francis Lefebvre, S.A, 1999, p. 10.

¹¹ E. de M. de la Ley 1/1998, de 26 de febrero.

¹² VV.AA., ASOREY, RUBÉN O. (Dir.): *Protección constitucional de los contribuyentes*, ed. Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 291-293.

derechos y garantías del contribuyente en la aplicación de los tributos. Por otro lado, las innovaciones se residenciarían en la información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, devoluciones y reembolsos, obligaciones y derechos de resolver, de tramitar, de identificación, de expedición, de lengua, de presentación, de información reservada, trato respetuoso, facilitación de derechos, alegaciones, audiencia, plazos, prescripción, valoración, así como, lo referido a la inspección, la recaudación, y el procedimiento sancionador, sin olvidar las reclamaciones económico-administrativas.

Probablemente esas situaciones fueron las que llevaron al legislador a la redacción de la LDGC e inspiraron esa “idea de equilibrio”, a la cual hacíamos referencia anteriormente, y además a lo que respondería la creación del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Llegados a este punto cabe preguntarse cuáles fueron las medidas que incorporaba dicha ley para llevar a cabo su objeto. Pues por un lado, y aludiendo a su exposición de motivos, para *reforzar los derechos de los contribuyentes*, se establecieron las siguientes:

- a) La inclusión al ordenamiento tributario de un elenco de derechos básicos del ciudadano reconocidos en la Ley 30/1992, de 26 de Noviembre, LRJ-PAC.
- b) Mejorar las condiciones de las devoluciones tributarias, mediante el abono del interés de demora tributario transcurrido el plazo establecido para practicar la liquidación provisional sin necesidad de denunciar la mora.
- c) La extensión del reembolso de los costes de los avales prestados a los incurridos para afianzar las deudas tributarias y no sólo, como hasta ahora, los correspondientes a las sanciones, así como a los gastos incurridos por la aportación de otras garantías que reglamentariamente se determinen.
- d) Reducir con carácter general los plazos de prescripción del derecho de la Administración tributaria, para determinar la deuda tributaria, de la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y de la acción para imponer sanciones tributarias.

Y por otro lado, para *completar las garantías existentes*, se destacaron las siguientes:

- a) La imposición de sanciones tributarias mediante un expediente distinto e independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor.
- b) La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias en tanto no sean firmes en vía administrativa, lo que comprende la presentación de los correspondientes recursos o reclamaciones sin necesidad de prestar garantía.
- c) La configuración de la vía económico-administrativa en una sola instancia, con la finalidad de acelerar los plazos de resolución de las correspondientes reclamaciones, abreviando así los plazos.

Por lo tanto, podemos llegar al entendimiento de que la mencionada LDGC supuso un cambio sustancial en las relaciones jurídico-tributarias, debido a su “carácter programático”¹³, ya que constituyó una declaración de principios aplicables al sistema tributario, reforzando por otro lado la seguridad jurídica, además de equilibrar las relaciones ente Administración y administrados. Fue por consiguiente el primer texto legal que reguló de forma sistemática los derechos y garantías de los contribuyentes.

Y es que decimos que “fue” porque hasta entonces no existía nada parecido a una codificación de los citados derechos, y además también porque en la actualidad dicha ley se encuentra derogada por la disposición derogatoria única 1.b de la LGT, que como a continuación trataremos incluyó el abanico de tales derechos en su art. 34.

2. La aprobación de la Ley General Tributaria 58/2003 con especial mención al art. 34.

La existencia de determinados vacíos legales y varias lagunas que se han dado en nuestro sistema tributario a lo largo de la vigencia de la antigua Ley 230/1963, de 28

¹³ La referencia al carácter programático es como se llama por parte de la doctrina a “aquellas normas que no se quiere que se cumplan, careciendo muchas de las disposiciones legales de respuesta específica para el caso de incumplimiento por parte de la Administración de las obligaciones y deberes que puedan incumbirle como contrapunto a los derechos de los ciudadanos”. Consultado en ORÓN MORATAL, G. *Estatuto del Contribuyente...*, Op, Cit.,p. 14.

de Diciembre, General Tributaria, tuvo como consecuencia la necesidad de la aprobación de una nueva Ley General Tributaria que regulase con eficacia las nuevas situaciones que se habían ido manifestando en las relaciones de los ciudadanos con la Administración Tributaria. Esta reivindicación culminó con la aparición de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, la cual rige actualmente nuestro sistema tributario.

La aprobación de dicha ley supuso adecuar toda la legislación básica de dicho sector del ordenamiento a los principios constitucionales, superando así una Ley General Tributaria anterior, que a pesar de las modificaciones sufridas resultaba del todo insuficiente, como así lo indicaba su exposición de motivos.

En el análisis de dicha ley observamos que la misma integra en su artículo 34 los preceptos de la Ley 1/1998, quedando ésta derogada, pero incluyendo a la vez novedades; una de carácter conceptual, ya que la Sección IV del Capítulo I del Título II se rubrica “los derechos y garantías de los obligados tributarios”, por lo que sustituye por tanto el término contribuyente por uno más amplio y correcto, el de *obligados tributarios*. Otra novedad consistió en la incorporación al texto de otros derechos, tales como la posibilidad de utilizar las lenguas cooficiales en las respectivas Comunidades Autónomas, el derecho a formular quejas y sugerencias, a que consten en diligencia las manifestaciones del interesado o el derecho a presentar cualquier documento que se estime conveniente.

Pero cabe señalar que, estos derechos y garantías de los obligados tributarios no constituyen un *numerus clausus*, pues podemos contemplar que el propio art. 34 de la LGT incluye la expresión *entre otros*. Y es que no se puede encasillar tales derechos en un conjunto cerrado, ya que las distintas características de los distintos procedimientos tributarios y de los diferentes tributos obligan a dar cabida a la posibilidad de ampliar ese elenco.

Con todo ello y en atención a su exposición de motivos, la propia ley ha tenido como objetivo principal *reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica*.

Ahora bien, como derechos y garantías de los obligados tributarios el art. 34 de la LGT señala los siguientes:

- a) *Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.*
El citado derecho se entiende como uno de los más importantes, el cual se puede hacer efectivo de la siguiente forma: accediendo a la página web de la Agencia Estatal de la Administración tributaria, donde se publican actualizaciones de las normas tributarias, así como el acceso a los diferentes programas informáticos para poder confeccionar las diversas declaraciones.
- b) *Derecho a obtener, en los términos que señala la ley, las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y las devoluciones de ingresos indebidos que procedan, con abono del interés de demora previsto en la ley, sin la necesidad de efectuar requerimiento al efecto.*
- c) *Derecho a ser reembolsado, en la forma fijada en la ley, del coste de los avales y otras garantías aportados para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda, si dicho acto o deuda es declarado total o parcialmente improcedente por sentencia o resolución administrativa firme, con abono del interés legal sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto, así como a la reducción proporcional de la garantía aportada en los supuestos de estimación parcial del recurso o de la reclamación interpuesta.*
- d) *Derecho a utilizar las lenguas oficiales en el territorio de su comunidad autónoma, de acuerdo con lo previsto en el ordenamiento jurídico.*
- e) *Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.*
- f) *Derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos tributarios en los que tenga la condición de interesado.*
- g) *Derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentados, así como derecho a obtener copia sellada de los documentos presentados ante la Administración, siempre que la aporten junto a los originales para su cotejo, y derecho a la devolución de los originales de dichos documentos, en el caso de que no deban obrar en el expediente.*

- h) Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó.*
- i) Derecho, en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes.*
- j) Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria.*
- k) Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.*
- l) Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.*
- m) Derecho a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en la ley.*
- n) Derecho a ser informado de los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.*
- o) Derecho a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria.*

Para llevar a cabo la efectividad de los mencionados derechos, el apartado segundo del art. 34 otorga al Consejo para la Defensa del Contribuyente la facultad de velar para que se cumplan los derechos de los obligados tributarios.

Por otro lado, también observamos que en lo relativo al desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios, el art. 99 de la LGT indica que la Administración facilitará en todo momento a los obligados tributarios el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.

En último término podemos decir que, el art. 34 de la LGT ha significado un gran avance en el marco de los derechos y obligaciones de los contribuyentes, aunque debemos tener en cuenta que aún queda un largo camino por recorrer en aras a mejorar y reforzar las relaciones entre la Administración y los ciudadanos.



EL CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE**1. Introducción. Concepto y finalidad.**

El Consejo para la Defensa del Contribuyente nació en el año 1996, a través del Real Decreto 2458/1996, de 2 de Diciembre, lo cual supuso una medida novedosa en el marco del sistema tributario. Desde aquel momento se puede decir que varias leyes y reales decretos han ido conformando la estructura, organización y funcionamiento del actual órgano, tales como la Ley 58/2003, General Tributaria que recoge la existencia del citado Consejo, así como el Real Decreto 1676/2009, de 13 de Noviembre, que regula la composición y funciones del mismo.

Según este último Real Decreto, se configura como un “órgano colegiado de la Administración del Estado, integrado en el Ministerio de Economía y Hacienda y adscrito a la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos.”¹⁴

Ahora bien, el CDC fue creado con el propósito de ofrecer una mayor protección a los ciudadanos en sus relaciones tributarias, como auténtico impulsor de la defensa efectiva de los derechos y garantías de los contribuyentes. De esta manera, entendemos que tiene un gran parecido con el Defensor del Pueblo, pues ambas instituciones defienden y protegen los derechos de los ciudadanos, aunque en ámbitos diferentes, de ahí que puedan referirse a él como el “Defensor del Contribuyente”. Y es que se presenta con la finalidad de servir como cauce oportuno a los ciudadanos para que de una forma ágil y eficaz pudieran trasladar tanto quejas, como reclamaciones y sugerencias respecto al funcionamiento de la Administración tributaria.

Por tanto, el CDC *“aparece como garante de los derechos de los ciudadanos en sus relaciones tributarias y se configura como un órgano colegiado, en el cual se pretende dar cabida a todos los sectores sociales relacionados con el ámbito tributario,*

¹⁴ Hoy integrado en el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas y adscrito a la Secretaría de Estado de Hacienda.

con el fin de garantizar un mayor acercamiento de la Administración a los ciudadanos”¹⁵.

Ahora bien, por lo que respecta a la independencia de este órgano, se le atribuye la máxima autonomía e independencia para el desarrollo de sus funciones, a pesar de que se trata de un órgano dependiente de la Secretaría de Estado de Hacienda, con carácter meramente consultivo, por lo que nos hace poner en cuestión la citada independencia. Y es que lo mismo ocurre cuando nos referimos a la composición del propio Consejo, ya que éste se encuentra integrado por 16 vocales en total, de los cuales 8 son funcionarios que proceden de los organismos directamente involucrados, tales como la Agencia Tributaria, la Secretaría de Hacienda, los Catastros, etc. Los otros 8 vocales son profesionales independientes, entre los que destacan catedráticos universitarios y abogados especializados en materia fiscal. Los 16 en total son elegidos y nombrados por el Ministro de Economía y Hacienda, el cual también nombra al Presidente del Consejo, a propuesta del propio Consejo y de entre sus miembros.

En consecuencia, y en cuanto a la elección no nos ofrece una apariencia real de independencia y autonomía, ya que la decisión, por un lado o por otro, recae siempre en el Ministro.

Al margen de este breve inciso, decir que la finalidad pretendida del CDC es conseguir y otorgar una mayor seguridad jurídica al contribuyente, y en el marco del art. 96 de la LGT prestarles la necesaria asistencia e información suficientes sobre sus derechos y obligaciones, además de recibir las quejas, sugerencias y reclamaciones formuladas por los administrados.

2. Funciones destacadas del Consejo.

Las funciones del CDC se clasifican en dos tipos, que son:

- A. *Función Consultora*: comprende la elaboración de informes y propuestas normativas relacionadas con la defensa del contribuyente.

¹⁵ E. de M. del R.D. 2458/1996.

B. *Resolución de problemas concretos con motivo de quejas y sugerencias:* se trata de la función más importante del Consejo.

Para llevar a cabo esta última, el CDC pone a disposición de los ciudadanos mecanismos e instrumentos para que cualquier incorrección, ya sea administrativa o monetaria en sus relaciones con los organismos de la administración tributaria pueda ser denunciada. Así, dichas “denuncias” quedan clasificadas de la siguiente manera:

- a) **Quejas:** las cuales pueden ser administrativas, cuando se denuncia una mala prestación del servicio que ocasiona diversos problemas al reclamante sin que suponga un perjuicio económico. Por ejemplo, una incorrecta atención del funcionario correspondiente. O también pueden ser económicas, cuando van asociadas a un perjuicio económico por el que el perjudicado está reclamando un resarcimiento del daño. Por ejemplo, un error en la devolución del IRPF.
- b) **Sugerencias:** normalmente son críticas constructivas sobre el funcionamiento de los servicios.

Pero para tener una mayor visión de las funciones que el citado Consejo lleva a cabo, es importante acudir al art. 3 del Real Decreto 1676/2009, el cual establece que son funciones del mismo las siguientes:

- a) *Atender las quejas a las que se hacer referencia en el art. 7 de este Real Decreto.* Las quejas deben estar relacionadas de forma directa o indirecta con el funcionamiento de los órganos y unidades administrativas que completan la Secretaría de Estado de Hacienda, de aquellas dependencias y unidades de la AEAT, como también del resto de la Administración del Estado con competencias en ámbito tributario. Así, las quejas deberán tener relación con el ejercicio efectivo de los derechos de los obligados tributarios incardinados en los procedimientos de naturaleza tributaria, como también podrán basarse en las deficiencias que existan en la accesibilidad a las instalaciones, o de calidad del servicio, etc.
- b) *Recabar y contrastar información necesaria acerca de las quejas presentadas, al efecto de verificar y constatar su trascendencia, y realizar posteriormente en*

su caso, las correspondientes propuestas para la adopción de las medidas que fueran pertinentes.

- c) Remitir informes a los órganos de la Administración tributaria afectados por la queja, cuando durante su tramitación se hubieren detectado actos susceptibles de revisión por alguno de los medios regulados por la LGT.*
- d) Recibir las sugerencias a las que se hace referencia en el presente Real Decreto, así como recabar y contrastar la información necesaria acerca de las mismas, al efecto de su estudio, tramitación y atención, en su caso. Dichas sugerencias podrán tener como objeto o finalidad la mejora de los servicios administrativos, de la calidad en el acceso a los mismos, el incremento en el rendimiento o en el ahorro del gasto público, la reducción y simplificación de los trámites administrativos o incluso la propuesta de cualesquiera otras medidas encaminadas a la mayor satisfacción de la sociedad en sus relaciones con la administración tributaria, etc.*
- e) Elaborar propuestas e informes por propia iniciativa, en relación con la función genérica de defensa del contribuyente.*
- f) Elaborar una Memoria anual en la que queden reflejadas las actuaciones llevadas a cabo a lo largo del ejercicio y se sugieran las medidas normativas o de otra naturaleza que se consideren convenientes, a fin de evitar la reiteración fundada de quejas por parte de los contribuyentes.*
- g) Asesorar al Secretario de Estado de Hacienda en la resolución de aquellas quejas y sugerencias en que aquél lo solicitase.*
- h) Proponer al Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos, a través del Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente, aquellas modificaciones normativas o de otra naturaleza que se consideren pertinentes para la mejor defensa de los derechos de los obligados tributarios.*

Por consiguiente, y analizando todas aquellas funciones descritas, podemos llegar al planteamiento de que el CDC lleva a cabo un importante trabajo, pues no sólo permite que los ciudadanos que hayan resultado “afectados” por alguna mala gestión administrativa puedan reclamar ese resarcimiento a través de las quejas, sino que también permite una mayor participación de los mismos en la administración tributaria, fortaleciéndose así cada vez más las relaciones entre ambos.

3. Legitimación, forma y lugares de presentación de quejas o sugerencias.

La primera cuestión que nos planteamos en este apartado es la legitimación, es decir, quiénes están legitimados para formular las quejas y las sugerencias. La respuesta nos la proporciona el art. 8 del R.D. 1676/2009, según el cual se encuentran legitimados para ello “las personas físicas o jurídicas españolas”, y añade además, “las entidades del art. 35.4 de la LGT” (y que son las herencias yacentes, las comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición).

Por lo que respecta a la forma de presentación, las quejas podrán presentarse tanto personalmente como mediante representación debiendo quedar garantizada en todo momento la identificación del ciudadano y su carácter de interesado, así como, y en su caso, la del representante y la validez de la representación. Se prevé la posibilidad de que la misma se presente por medios electrónicos o informáticos, por lo que llevada a cabo de esta manera, la forma de identificación se acomodaría a lo dispuesto en el art. 13 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos. Cabe decir, que se permite por otro lado la presentación de sugerencias de forma anónima.

Igualmente, las quejas y sugerencias se podrán presentar en las correspondientes “hojas de quejas y sugerencias”, que, a estos efectos, deberán encontrarse en las oficinas y dependencias de la Administración Tributarias del Estado y del resto de la Administración del Estado con competencias tributarias. De esta forma, los interesados tendrán derecho a ser auxiliados por los funcionarios de dichas oficinas o dependencias en la formulación y constancia de su queja o sugerencia. Además, los interesados tendrán derecho a adjuntar o acompañar junto con las quejas o sugerencias la documentación que consideren necesaria y oportuna a tales efectos. Serán dichas oficinas y dependencias las que deberán remitir las quejas o sugerencias al Consejo a la mayor brevedad posible.

Pero debemos advertir que no todas las quejas y sugerencias tienen que ser de obligatoria admisión, ya que existen determinados supuestos en los que estas no llegan a ver la luz; supuestos tasados en la ley, como por ejemplo, que su objeto no fuera

susceptible de queja o sugerencia, cuando se formulen por quien no esté legitimado para ello, por la omisión o falta de datos esenciales para la tramitación no subsanables, etc.

Si esto ocurriere, el acuerdo de inadmisión a trámite de las quejas o sugerencias se pondrá de manifiesto al interesado en escrito motivado. Pero en el caso de que los defectos observados fueran subsanables, se concederá al interesado un plazo de 10 días, contados desde el siguiente al de la notificación del requerimiento, para que los subsane.

La competencia para determinar la admisión o no de las quejas y sugerencias es de la *unidad operativa*, aunque, por otro lado, la *Comisión Permanente* del Consejo será informada sobre dichos acuerdos de inadmisión adoptados y sus causas, pudiendo en su caso, revisar dichos acuerdos.

Con lo expuesto, apuntamos que el procedimiento podrá terminar de alguna de las siguientes formas, según se trate de una “queja” o bien, de una “sugerencia”:

En los casos de procedimientos de queja que se hayan tramitado ante el CDC podrá concluir por:

- 1) El acuerdo de inadmisión o archivo.
- 2) La respuesta del servicio administrativo afectado, de forma directa y por escrito al interesado en un plazo de 15 días, desde el día siguiente a la recepción de la queja en dicho servicio.
- 3) La contestación del Consejo.
- 4) El desistimiento por parte de los interesados, que podrán hacerlo en cualquier momento, y que dará lugar a la finalización inmediata del procedimiento.

Y en los procedimientos de tramitación de sugerencias competencia del Consejo, podrán acabar por:

- 1) El acuerdo de inadmisión o archivo.
- 2) La contestación efectuada por el servicio administrativo afectado.
- 3) La contestación realizada por órganos de la Administración tributaria.

4. Análisis razonado de las estadísticas en la tramitación de quejas y sugerencias del año 2013 y su comparativa con el año 2012.

Antes de nada debemos aclarar que, aunque nos encontramos en el año 2015, la última memoria que el Consejo para la Defensa del Contribuyente ha publicado es la referente al ejercicio 2013, y en consecuencia nos basaremos en esta última.

Pues el mencionado Consejo ha indicado que son pocas las variaciones respecto a la tendencia de años anteriores. Y es que los contribuyentes presentaron en 2013 un total de **11.700 sugerencias y quejas**, lo que supone un aumento del **8%** en relación con las presentadas en 2012 (10.794) pero un dato similar a las registradas en el año 2011 (con un total de 11.659). Pues así se desprende de la Memoria del año 2013 del Consejo para la Defensa del Contribuyente¹⁶, que contiene información relevante sobre las estadísticas relativas a la tramitación de sugerencias y quejas presentadas durante dicho ejercicio.

De la Memoria publicada se puede apreciar que la mayor parte de las quejas y sugerencias estuvo relacionada con la *Agencia Tributaria* (**8.297**, lo que supone el 70,9% del total), aunque según Hacienda esta cifra debe considerarse “normal” por el número de actuaciones y funciones desempeñadas en comparación con el resto de servicios de índole tributaria.

Por otro lado, la *Dirección General del Catastro*, recibió **720 quejas y sugerencias** (lo que indica el 6,15 % del total), mientras que los *Tribunales Económico-Administrativos* recibieron **53 quejas** (un 0,45%); se analizan de la *Dirección General de Tributos*, **6 quejas** (el 0,05 %); las *normas tributarias*, **111** (0,95%); y las *inadmisiones*, **2.513 quejas** (21,48%).

Por tanto, de la cifra total de 2013, 10.683 fueron quejas (91,31%) y 1.017 sugerencias (8,69%). Pues tanto el mayor número de quejas como de sugerencias se concentró en la Agencia Tributaria, mientras que la Dirección General de Tributos

¹⁶SECRETARIA DE ESTADO DE HACIENDA. CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE. “Memoria 2013”, <http://www.minhap.gob.es>, Capítulo III, “Tramitación de quejas y sugerencias: estadísticas del año 2013. Consultado el 29 de Abril de 2015.

ocupó el último lugar. El total de las quejas fueron contestadas y sólo en 355 el contribuyente mostró disconformidad con la contestación recibida.

De esta manera, las quejas y sugerencias recibidas en el ejercicio 2013 queda ilustrada de la siguiente forma:

Tabla 1 "Datos de quejas y sugerencias 2013"

ÁMBITO DE PROCEDENCIA	NÚMERO	PORCENTAJE
AEAT	8.297	70,9%
Dirección General del Catastro	720	6,15%
Tribunales económico-administrativo	53	0,45%
Dirección General de Tributos	6	0,05%
Normas tributarias	111	0,95%
Inadmisiones	2.513	21,48%
TOTAL QUEJAS Y SUGERENCIAS	11.700	100,00

Fuente: Memoria 2013 del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

En atención a los datos expuestos, y si hacemos una comparativa con el ejercicio 2012, podemos observar una pequeña variación en el número de quejas y sugerencias recibidas por el CDC, por lo que aunque no muy alto, supone cada vez más un acercamiento y conocimiento de este órgano por parte de los ciudadanos. En dicho ejercicio 2012, los datos quedarían de la siguiente forma:

Tabla 2 "Comparativa quejas y sugerencias 2012"

ÁMBITO DE PROCEDENCIA	2012	PORC. %	2013	PORC. %	VARIACIÓN EN %.
AEAT	7.084	65,63 %	8.297	70,9 %	17,12 %
Dirección General del Catastro	644	5,97 %	720	6,15 %	11,8%
Tribunales Económico-Administrativo	39	0,36 %	53	0,45 %	35,90 %
Dirección General de los Tributos	5	0,05 %	6	0,05 %	20 %
Normas Tributarias	496	4,60 %	111	0,95 %	-77,62 %
Inadmisiones	2.526	23,40 %	2.513	21,48 %	-0,51 %
TOTAL	10.794	100,00	11.700	100,00	8,39 %

Fuente: Memoria 2013 del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Teniendo en cuenta la comparación hecha con el año 2012, es conveniente que realicemos algunas aclaraciones analizadas en dicho ejercicio. Y es que se pueden encontrar duras críticas en la Memoria de dicho año a las normas aprobadas por el Ministerio de Economía, que lo acusaba de “poner en peligro, o al menos en riesgo de colisión, los derechos del contribuyente”, según así lo informaba el diario digital “voz populi”¹⁷.

Pues según el informe del CDC, las medidas adoptadas por Hacienda en dicho ejercicio “no respetan los derechos de los contribuyentes”. Esta afirmación es especialmente relevante puesto que pone de manifiesto la transparencia e independencia del propio Consejo, cumpliendo de esta forma con su función principal, la de defender los derechos de los contribuyentes.

En el informe se examinan determinados puntos en los cuales el fisco parece estar excediéndose, y en los que posiblemente se esté vulnerando la ley. Algunos de los puntos que podemos poner de relieve son el *embargo de bienes*, que según el informe, la Agencia Tributaria tendría capacidad para embargar “cuantías mayores a las debidas”, además denunciaba que se excedía en el ámbito al que deberían limitarse sus actuaciones al permitir el embargo de “bienes inmuebles de una sociedad sin que el procedimiento recaudatorio se dirigiera contra ella” incautándose de esta manera las propiedades y acciones de personas “distintas del obligado tributario”. Por otro lado, también hace mención a la *prescripción de los delitos* al considerar que se interrumpen los plazos de prescripción con simples notificaciones o trámites de declaraciones aunque el contribuyente no esté siendo inspeccionado. Y por lo que respecta al *IRPF*, también se considera que se han alterado los plazos de prescripción.

De esta forma el Consejo indica que la Agencia Tributaria está “inclinando la balanza a favor de la lucha contra el fraude en perjuicio de la seguridad jurídica” lo que supone “suprimir principios básicos del orden tributario”.

¹⁷ RUIZ, JAVIER. “El Consejo de Defensa del Contribuyente acusa a Hacienda de violar los derechos del Contribuyente”, *Diario Digital, VOZPOPULI*, <http://www.vozpopuli.com>, Noviembre, 2013. Consultado el 29 de Abril de 2015.

Por último, el informe concluye afirmando que “muchas normas se han aprobado a escondidas en disposiciones adicionales de normas reguladoras de cuestiones específicas que quedan lejos de respetar el destacado principio de seguridad jurídica”¹⁸.

5. Análisis y estudio de los Informes aprobados por el Consejo.

Al margen de la función central del CDC relacionada con la recepción de quejas y sugerencias, nos centramos ahora en los Informes elaborados por los vocales del Pleno del Consejo, cuya finalidad se dirige también a la defensa de los contribuyentes. Así y desde el año 2009 podemos destacar algunos de ellos, a los que hacemos referencia clasificándolos por materias, y que son:

I. LEY GENERAL TRIBUTARIA:

1. Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria:

- La aplicación de los recargos del art. 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (Informe II/09).

2. Derechos y Garantías de los obligados tributarios:

- El coste de reembolso de garantías por deudas no tributarias. (Informe II/10).
- La tramitación de discrepancias del contribuyente relacionadas con la ejecución de sentencias. (Informe I/12).

3. Obligación de resolver y plazos de resolución:

- Problemas de gestión tributaria en relación con determinados supuestos aplicables a sujetos pasivos no residentes. (Informe II/11).

4. Obligados tributarios-responsables:

- La pluralidad de responsables y las obligaciones accesorias generadas tras la derivación de responsabilidad. (Informe II/12)

5. Notificaciones:

- Notificaciones electrónicas. Implantación y funcionamiento. (Informe I/13).

II. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS:

1. Hecho imponible y rentas exentas:

¹⁸ SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA. CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE. “Memoria 2012”, <http://www.minhap.gob.es>, Capítulo V, “Informes aprobados por el Consejo en el año 2012”. Consultado el 29 de Abril de 2015.

- Tributación de las ayudas sanitarias. (Informe III/09).

2. Deducciones autonómicas:

- Deducción autonómica por alquiler de vivienda habitual. Requisitos. (Informe II/13).

III. IVA:

1. IVA/ITP:

- Problemas de aplicación del ordenamiento tributario en el supuesto de operaciones en las que resulta controvertida la tributación a IVA o ITP. (Informe I/09).

- Etc.

Una vez señalados algunos de estos informes clasificados por fecha y materia, nos centramos en los emitidos para el ejercicio 2013, los cuales son objeto de estudio del presente trabajo, pues son los más actuales hasta la fecha. En este sentido, el Consejo elevó dos informes al Secretario de Estado de Hacienda y a la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el primero de ellos está dirigido al examen de algunas cuestiones relativas a las *notificaciones electrónicas*. En éste se analizan varias cuestiones denunciadas por los contribuyentes, y se proponen algunas medidas con la finalidad de mejorar el sistema.

Y el segundo se refiere a la deducción por alquiler de la vivienda, tratando el problema del perjuicio que se provoca en el arrendatario cuando arrendador no deposita la fianza en la Administración Tributaria.

A. INFORME I/2013: NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS.

Comenzaremos por las notificaciones por Internet, ya que el acceso de electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos ha determinado una nueva forma de notificar a través de la red, en una dirección electrónica habilitada (DEH) para toda la Administración General del Estado, lo cual conlleva la implantación de un sistema que requiere importantes esfuerzos tanto para la Administración como para los contribuyentes. Por otro lado, supone que se susciten ante el Consejo expedientes de queja relacionados con dicho sistema.

Así, estos dos aspectos hacen que nos ocupemos de algunas cuestiones relacionadas como las que a continuación vamos a tratar.

En primer lugar, destacamos que el sistema DEH tiene carácter obligatorio para los contribuyentes cuando se den las circunstancias previstas normativamente; y en segundo lugar, el nuevo sistema atribuye un efecto automático al mero transcurso del tiempo desde el momento en el que la Administración dirige la comunicación al contribuyente; y en tercer lugar, permite a los contribuyentes disfrutar de un margen de 10 días naturales para acceder a las notificaciones que se le hubieren practicado, pero a cambio les exige una actitud activa, ya que están obligados a acceder a las direcciones electrónicas a las que se les hayan podido dirigir comunicaciones y notificaciones y a habilitar los medios por los que quieran hacerlo.

Pues en este sentido, la puesta en práctica del nuevo sistema de notificación (DEH) se ha realizado por parte de la AEAT con una gran diligencia, claridad y precisión, dada la complejidad técnica del sistema para algunos contribuyentes (personas físicas, pequeñas empresas, no residentes, etc...) y la vital trascendencia de las notificaciones y comunicaciones en el procedimiento de gestión tributaria de la administración y para garantizar el derecho de los contribuyentes, pudiendo considerarse las siguientes recomendaciones para intentar minimizar las incidencias y perjuicios al contribuyente:

1. Desarrollar los esfuerzos necesarios por parte de la AEAT para que el sistema “no vinculante” de avisos de notificaciones funcione, en todo caso, o con las mínimas excepciones o incidencias posibles.
2. Incluir en el mencionado modelo de notificaciones de la inclusión en el nuevo sistema DEH:
 - Junto a la identificación de que la DEH es obligatoria para el contribuyente desde la notificación, referencia expresa a que las siguientes notificaciones ya no se enviarán en papel.
3. Incorporar en la página web de la AEAT una traducción al inglés del Anexo informativo que se adjunta a este informe, para facilitar su consulta y comprensión por parte de personas o entidades no residentes o extranjeras.

4. En el caso de no residentes, o con acceso a través de apoderamiento, entidades inactivas, o en los casos en que se acredite fehacientemente un problema registral, informático o de otro orden, no imputable al contribuyente, intentar arbitrar un sistema, que permita solicitar la suspensión de la aplicación del nuevo sistema cuando concurren justificadas y documentalmente acreditadas que impidan cumplir los requisitos exigidos para el acceso en el plazo de 10 días, para evitar la indefensión, que en otro caso, se podría producir.
5. Arbitrar un procedimiento como el recomendado por el propio Servicio Jurídico (ANP 6266/2012) que permita conocer y acceder a notificaciones pendientes de visualizar emitidas con anterioridad al otorgamiento y aceptación de poder pero jurídicamente vivas cuando el apoderamiento empieza a surtir efectos.

B. INFORME II/2013: DEDUCCIÓN AUTONÓMICA POR ALQUILER DE VIVIENDA HABITUAL.

Conforme a la normativa autonómica correspondiente, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria exige que para que el arrendatario pueda acogerse en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la deducción autonómica por el alquiler de vivienda habitual es necesario el depósito de una fianza por parte del arrendador, lo cual ha generado la recepción de numerosas quejas ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente. Las quejas tienen su fundamento básicamente en el “condicionamiento de un derecho del arrendatario a la conducta del arrendador”, con la desventaja de que el arrendatario ha tenido que cumplir previamente con la obligación de satisfacer al arrendador la correspondiente fianza.

El Consejo para la Defensa del Contribuyente debe admitir y tramitar las citadas quejas, ya que las mismas se exponen ante una actuación de la AEAT en la gestión comprobadora del IRPF, si bien su actuación se enmarca en la aplicación de una normativa autonómica que debe aplicar y cuya interpretación, por tanto, debe compartir.

Y es que, en virtud de las normas que regulan la financiación de las Comunidades Autónomas, éstas participan de un porcentaje en la cesión de los rendimientos del IRPF y de otros impuestos estatales, detentando en relación a los mismos competencias normativas. Pues este es el caso de la deducción por alquiler de la

vivienda habitual regulada, en aquellas Comunidades Autónomas que la tengan establecida por las correspondientes normativas autonómicas y a cuya normativa y criterios de aplicación debe atenerse la AEAT.

La Ley de Arrendamientos Urbanos determina en la celebración del contrato la exigencia y prestación por el arrendatario de una fianza en una cantidad equivalente a una mensualidad de renta en el arrendamiento de viviendas, exigiéndose por la correspondiente normativa autonómica el requisito sustantivo de acreditar la constitución del depósito de la fianza para que así el arrendatario pueda tener derecho a la deducción correspondiente en el IRPF.

Este depósito se constituye como una obligación legal que corresponde al arrendador de la vivienda pero que a la vez condiciona el derecho del arrendatario a la deducción que no sólo demuestra una evidente indefensión, ya que se le hace recaer sobre sus derechos las consecuencias del incumplimiento de un tercero, sino que además también solicita la información sobre la forma de actuar ante la situación generada y, en concreto, como ejercer sus derechos y la forma en que se concreta esa exigencia de diligencia en velar por su cumplimiento que se le pide por las Comunidades Autónomas respectivas más allá de facilitar el importe de la fianza al arrendador.

Por consiguiente, es preciso dejar constancia que la normativa autonómica cuestionada en las quejas presenta una gran variedad que debe ser puesta de manifiesto. Pues, en primer lugar, cabe señalar que no todas las Comunidades Autónomas tienen establecida una deducción por arrendamiento de vivienda y de entre las que la tienen establecida no todas exigen como requisito para la deducción *el depósito de la fianza* por parte del arrendador. A ello, se añade en segundo lugar, que entre las Comunidades Autónomas que tienen establecido este requisito unas dan efecto retroactivo al cumplimiento posterior del depósito de la fianza y otras no.

En atención a lo anterior, estos problemas que se plantean se pueden resumir en el condicionamiento, en definitiva, de un derecho del arrendatario a la conducta del arrendador de constituir el depósito de la fianza, que es el principal argumento que se esgrime en las quejas presentadas hasta el momento ante el Consejo para la Defensa del

Contribuyente, a lo que se añade el diferente grado de exigencia para aplicar la deducción por alquiler de vivienda habitual en las distintas normativas autonómicas que la tienen establecida.

Parece incuestionable que la AEAT debe actuar conforme a lo que la correspondiente normativa autonómica establece y, en este sentido, viene considerando que la realización del depósito de la fianza por el arrendador es un requisito sustantivo para la aplicación de la deducción por el arrendatario y que, en general, la fecha en la que se realiza es la que debe tenerse en cuenta para considerar válido el derecho a la misma.

Por ello, no debe impedir que el Consejo para la Defensa del Contribuyente, a quien no corresponde establecer una interpretación del ordenamiento tributario, deba poner de manifiesto la opción de valorar una posible reclamación de responsabilidad contra el arrendador por la vía ordinaria.

Efectivamente, el Consejo considera por un lado, que el diferente grado de exigencia que las Comunidades Autónomas tienen establecida esta deducción no parece que se corresponda con los principios de generalidad e igualdad que deben presidir la ordenación y aplicación de nuestro sistema tributario y, por otro lado, que la situación de indefensión por parte del arrendatario es patente y debería valorarse si el cumplimiento por el arrendatario del pago de la fianza al arrendador debidamente acreditado debería ser suficiente para tener derecho a la deducción correspondiente.

Pero no corresponde a este Consejo la emisión de medidas concretas o la emisión de instrucciones respecto de cualquier acto de aplicación de los tributos, sino tan solo dar respuesta a las quejas que se produzcan por cualquier aspecto de la aplicación del sistema tributario realizada por los diferentes órganos de la Administración Tributaria del Estado, constituyéndose, asimismo, en **órgano asesor** de la Secretaría de Estado de Hacienda. En este caso, se trata de dar respuesta a las quejas planteadas en base a lo que la normativa autonómica respectiva dicta, considera que lo más adecuado es ponerlo en conocimiento del Secretario de Estado de Hacienda a los efectos de que considere la conveniencia de que la problemática planteada en dichas

quejas pueda ser conocida y analizada por aquellos órganos que se entiendan los más adecuados.

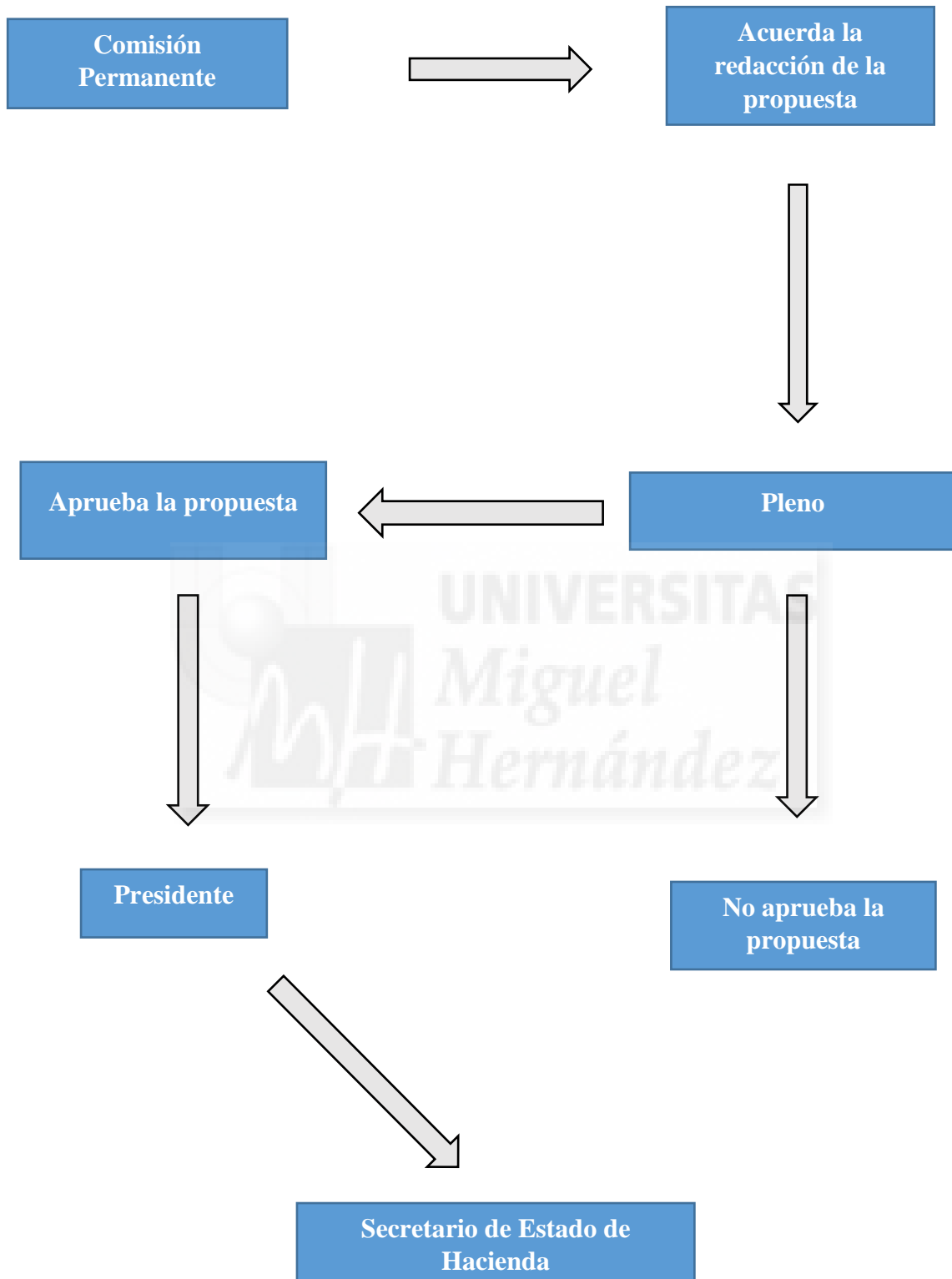
Del presente Informe elaborado por el Consejo para la Defensa del Contribuyente llegamos a la siguiente conclusión, y es que está claro que el problema radica en que si el arrendador finalmente no deposita dicha fianza, el arrendatario sufre por tanto un perjuicio sin tener responsabilidad al respecto, lo que produce la vulneración del principio de seguridad jurídica previsto en el art. 9.3 de la CE, siendo éste un principio informador de todo el ordenamiento jurídico. Dicha institución considera que los ciudadanos no tienen el deber de soportar las consecuencias negativas de la actuación de un tercero (en este caso, el arrendador), ya que no se da una relación de causalidad entre la actuación y el perjuicio que se provoca.

Por lo tanto, consideramos que deberían adoptarse determinadas medidas que cambien o modifiquen dicho régimen, puesto que no es aceptable que el arrendatario tenga que perder el derecho a la deducción como consecuencia del incumplimiento de su arrendador al no existir una vía distinta para que el arrendatario pueda depositar la fianza para el caso de que el propietario no lo haga.

De esta manera, es decir, considerando un cambio de normativa, se conseguiría una mayor garantía de los derechos de los arrendatarios, como por ejemplo, permitiendo a los inquilinos que sean estos los que procedan a depositar dicha fianza y no los propios arrendadores.

6. Descripción de las propuestas normativas elaboradas por el Consejo.

Son muy variadas las propuestas normativas realizadas por el Consejo, en el ejercicio de sus funciones, pues podemos observar un largo recorrido que oscila desde el año 1997 hasta la fecha actual, y de las cuales nos limitaremos a destacar las más importantes. Pero antes de eso, debemos tener claro cómo se llevan a cabo. Es competencia de la *Comisión Permanente* del Consejo proponer al *Pleno* del mismo la elaboración de propuestas normativas o de otra naturaleza. Una vez presentada, el pleno decidirá aprobarla o no, y en caso de ser aprobada se llevará al presidente del Consejo para que posteriormente sea elevada al Secretario de Estado de Hacienda.



I. LEY GENERAL TRIBUTARIA.

1. Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria:

- Liquidaciones instantáneas en procedimientos de comprobación. (11/97).
- Ejecución por la Administración tributaria de las resoluciones estimatorias de los Tribunales Económico-Administrativos. (21/99).

2. Derechos y Garantías de los obligados tributarios:

- Deber de motivación en el procedimiento tributario sancionador. (20/97).
- Obligatoriedad de que las leyes y reglamentos que contengan normas tributarias lo mencionen expresamente en su título. (24/98).
- Reconocimiento expreso en la futura Ley General Tributaria del derecho de los contribuyentes a ser acompañados por persona que le asista en los procedimientos tributarios. (3/03).

3. Notificaciones:

- Incorporación en los programas informáticos del domicilio a efectos de notificación. (9/97).
- Notificaciones mediante agente tributario. Aviso de llegada en el correspondiente casillero domiciliario. (1/07).

4. Pago:

- Lugar de presentación e ingresos tributarios. (8/00).
- Posibilidad de efectuar el ingreso derivado del modelo 309 en las entidades colaboradoras de recaudación. (11/00).

II. IRPF.

1. Deducción adquisición de vivienda:

- Modificación de la regulación de la deducción por adquisición de vivienda habitual en los supuestos de nulidad matrimonial, divorcio o separación judicial. (4/10).

2. Hecho imponible y rentas exentas:

- Tratamiento fiscal de las pensiones por incapacidad. (5/97).
- Exención en el IRPF de determinadas prestaciones asistenciales percibidas por personas con minusvalía. (4/07).

III. IVA.

1. Deducciones:

- Sujeción al IVA de las transmisiones de bienes afectos a una actividad empresarial o profesional en pública subasta judicial o administrativa. (36/99).

2. Devoluciones:

- Devolución del IVA en aquellos supuestos en el que el contribuyente repercutido ponga de manifiesto a la Administración tributaria la improcedencia de la repercusión. (20/99).

IV. IMPUESTO DE SOCIEDADES.

1. Base Imponible:

- Suspensión del acto de determinación del valor normal del mercado en operaciones vinculadas entre residentes. (17/00).

2. Gestión del Impuesto:

- Imposibilidad de presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades por estar pendiente de publicación el modelo oficial. (4/98).

V. CÓDIGO PENAL.

1. Delito Fiscal:

- Garantías del contribuyente ante actuaciones inspectoras que aprecien hechos que pudieran ser constitutivos de los delitos contra la Hacienda Pública. (11/98).
- Modificación del artículo 131.1 del Código Penal a propósito de la prescripción de los delitos contra la Hacienda Pública. (1/04).

EL CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE COMO UN POSIBLE INSTRUMENTO PARA SOLUCIONAR EL PROBLEMA DE LA CONFLICTIVIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

1. Introducción.

En los últimos años se ha observado una alta conflictividad en materia tributaria, que se ha caracterizado fundamentalmente por el aumento de la litigiosidad entre la Administración y los administrados, dando como resultado la tardanza en la resolución de los litigios, y el colapso en los tribunales económico-administrativos. En este sentido, es conveniente que señalemos brevemente cuáles son algunas de *las causas* que han dado lugar a esta litigiosidad en materia tributaria¹⁹, como son: *la complejidad del ordenamiento tributario*, derivada del exceso de las normas; *la proliferación de regímenes fiscales y beneficios fiscales*, que provoca diversas controversias sobre su aplicabilidad; *la proliferación de conceptos jurídicos indeterminados*, que precisan poseer un conocimiento bastante técnico para su comprensión; por otro lado, “un sistema tributario basado en autoliquidaciones se traduce en trasladar al contribuyente gran parte de la labor de calificación de los hechos y la interpretación de las normas que anteriormente llevaba a cabo la Administración”; además de la situación de crisis económica que sufre nuestro país que potencia esa litigiosidad, etc.

Ahora bien, se puede advertir que una forma de disminuir la conflictividad y así mejorar la situación del contribuyente podría ser analizar y buscar otros medios o mecanismos a través de los cuales puedan resolverse los conflictos entre los contribuyentes y la Administración tributaria.

De esta forma, se está investigando sobre la posible implantación de fórmulas alternativas que permitan resolver los conflictos de una manera más ágil y rápida, ofreciendo llegar a acuerdos en determinadas situaciones, como por ejemplo “el arbitraje” o “la mediación”.

¹⁹ VV.AA., CHICO DE LA CÁMARA, PABLO (Dir.): *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*, ed. ePraxis, Madrid, 2015, p. 25-26.

Para ello, cada vez son más las voces que se pronuncian sobre la posibilidad de encontrar órganos ya existentes que extiendan sus competencias en dichas fórmulas alternativas, como por ejemplo el Consejo para la Defensa del Contribuyente, que podría encontrar aquí una salida en su futura evolución.

Pues el Consejo para la Defensa del Contribuyente ejerce una gran labor en el marco de las competencias que la LGT le atribuye, que actúa como órgano asesor de la Secretaría de Estado de Hacienda, llevando a cabo labores de “vigilancia” y de control, tratando de garantizar la correcta actuación estatal en el ámbito tributario. La existencia del citado Consejo supone en cierta manera una disminución de la litigiosidad, ya que en la tramitación de las quejas y sugerencias que este instituto gestiona, supone en numerosas ocasiones la satisfacción de la pretensión del contribuyente, dando como resultado la rectificación correspondiente por parte del servicio afectado o que la pretensión sea corregida por el Departamento específico tras una propuesta de revocación.

Con la satisfacción de la pretensión del contribuyente a través de estas quejas se produce que se eviten o acorten procedimientos o recursos posteriores, lo que en esencia permite reducir el colapso en los órganos, tanto administrativos como jurisdiccionales.

Es por ello que, recientemente se ha elaborado una “propuesta que pretende introducir el arbitraje en el ordenamiento tributario español”²⁰, como fórmula alternativa a la resolución de conflictos en materia tributaria. En dicha propuesta se propone encomendar funciones adicionales al Consejo para la Defensa del Contribuyente, concretamente competencias arbitrales, aunque para asuntos de pequeña cuantía. En la misma línea se exponía en el *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*²¹ emitido en 2001, la atribución de funciones arbitrales al Consejo para la Defensa del Contribuyente, limitándolo igualmente a los asuntos de cuantía reducida. En dicho informe se explicaba entre numerosas cuestiones tres tipos de arbitraje tributario que podían tener cabida en nuestro ordenamiento tributario, de los cuales uno de ellos era el

²⁰ VV.AA., CHICO DE LA CÁMARA, PABLO (Dir.): “Una propuesta para la implementación...”, *Op.Cit.*, p. 223-273.

²¹ VV.AA., *Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria*, Madrid, Ministerio de Hacienda, 2001, p.233.

“arbitraje en equidad, encomendado a órganos colegiados ajenos a la administración, de carácter voluntario y limitado a asuntos de pequeña cuantía”, entrando por tanto en este modelo arbitral el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

En consecuencia con lo expuesto, analizamos a continuación la reciente propuesta mencionada.

2. **Una “propuesta” dirigida a la solución de conflictos en el sistema tributario español.**

Hasta hace bien poco, la *Fundación Impuestos y Competitividad*²² publicó una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos en el sistema tributario español, cuyo objetivo es impulsar el arbitraje tributario en España. La propuesta está encaminada a que los actos y actuaciones administrativas que son susceptibles de ser recurridos ante los tribunales económico-administrativos, así como los actos de inspección, recaudación y gestión de las Administraciones autonómicas y locales puedan ser sometidos a la decisión de órganos arbitrales tributarios, de forma semejante a lo que ya se lleva practicando en otros países como Estados Unidos, Bélgica, Portugal o incluso Brasil.

Ahora bien, debemos preguntarnos qué órganos serían los adecuados para llevar a cabo estas funciones arbitrales. Pues según los autores de la citada propuesta, consideran que sería razonable atribuir esas competencias a unos órganos de arbitraje que, en el ámbito de la Administración del Estado se integren en el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, y adscrito a la Secretaría de Estado de Hacienda.

Por ello, en la propuesta se propone que el Consejo para la Defensa del Contribuyente asuma competencias adicionales arbitrales, en el ámbito de su función de defensa del contribuyente en la resolución de conflictos con la Administración tributaria, y ello porque en dicho ámbito cumple el perfil buscado, pues el CDC se

²² Se trata de una Fundación que fue el resultado de la unión de ocho grandes despachos que operan en España en el ámbito del asesoramiento fiscal. Su objetivo se dirige a promover la investigación, el conocimiento y la divulgación de los sistemas internacionales en materia de tributación y fiscalidad, con especial atención a aquellos procesos que pudieran ser incorporados al ordenamiento y a la práctica, tanto española como de la Unión Europea, en beneficio de una mayor competitividad de ambas economías.

integra en el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, adscribiéndose en la Secretaría de Estado de Hacienda. Pero se aboga por otorgarle al citado Consejo competencias arbitrales que se limitarían a los asuntos de cuantía reducida, concretamente tasada en 600 euros. Se estaría por tanto hablando de un “arbitraje en equidad”, por lo que la justificación de dicha limitación se hallaría en el carácter que presenta dicho tipo de arbitraje, lo cual conlleva que ambas partes sometidas al mismo, *renuncian a la norma escrita, para que en virtud de los principios de proporcionalidad y buena fe se llegue a la solución más justa*²³. Según el Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la LGT, lo anterior plantearía problemas cuando “una parte represente intereses públicos y la otra intereses privados”, ya que el crédito público es irrenunciable e indisponible, circunstancia que justifica la limitación de la cuantía.

En cuanto a las cuestiones que se suscitarían en un procedimiento arbitral ante el Consejo, propone la propuesta las relativas a la *calificación de los hechos o interpretaciones de normas jurídicas*, suponiendo su apertura la exclusión de la vía de reclamación económico-administrativa, así como también del recurso económico-administrativo. Por último, la resolución que dictase el CDC vincularía a la Administración tributaria, que debería ejecutarlo con rapidez. Y en último término, el laudo no sería susceptible de un posterior recurso, salvo que pudiera acudir a la vía judicial, por motivos de forma.

Por otro lado, la propuesta plantea como sistema a seguir en este modelo, la creación además de un Tribunal arbitral colegiado en el ámbito de cada Delegación Especial de la Agencia Tributaria, con la peculiaridad de que el laudo que se dictase fuera firme, tanto en vía administrativa como en vía jurisdiccional, posibilitando además la exigencia de su cumplimiento de forma forzosa a través del auxilio judicial. De esta forma añade también que, sólo cabría solicitar contra él la revisión por los motivos que aparecen regulados en el art. 510 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, para sentencias firmes.

²³ VV.AA, *Informe de la Comisión para el estudio y propuesta...*”, *Op. Cit.*, p. 233.

Ahora bien, estas medidas alternativas o convencionales en el ámbito tributario no tienen su origen únicamente en la propuesta descrita, sino que desde el año 2001 ya se proponía también la implantación de la técnica arbitral en el mencionado informe que recogía la futura reforma de la LGT, así como también en numerosos foros, jornadas y debates que hasta ahora han ido cobrando fuerza en aras de conseguir su penetración en el propio ámbito tributario. A modo de ejemplo, uno de estos acontecimientos importantes fue la “jornada sobre arbitraje tributario” que tuvo lugar en Noviembre de 2012 de la mano de la Asociación Española de Asesores Fiscales celebrada en la Casa de Galicia de Madrid, en la que participaron profesionales del sector de diferentes países.

Dicha jornada se desarrolló en dos partes, la primera trató el funcionamiento del arbitraje tributario existente en otros países, bajo la rúbrica de “El arbitraje en Derecho Tributario: experiencias en Derecho Comparado”, donde se analizaron los tribunales arbitrales de Portugal y Brasil que sirvieron para poner de relieve las características de la medida arbitral. Y la segunda parte analizó el tema de “las posibilidades de implantación del arbitraje tributario en España”.

De la citada jornada se llegó al planteamiento de que son cada vez más numerosas las voces que reclaman la existencia de un arbitraje que agilice y acelere los procedimientos. De esta forma, SOLER ROCH, M^a²⁴ (presidenta del Consejo para la Defensa del Contribuyente en el año 2012) concluyó en dicha jornada señalando que el arbitraje “es posible normativamente hablando, pero no hay una sensación de que sea probable”. Y es que según afirma SOLER, “la ley de Arbitraje está pensada para un contrato entre partes, pero no es equivalente a la relación tributaria entre la Administración y el obligado tributario”. Acaba indicando que el arbitraje tributario deber ser para el Consejo para la Defensa del Contribuyente, arbitraje de derecho, a solicitud del obligado tributario, para casos tasados y no delimitarlo a casos cuantitativos.

²⁴ AEDAF, “El arbitraje como fórmula contra la litigiosidad tributaria”, *Revista Jurídica, INFORMATIVOJURIDICO*, <http://www.informativojuridico.com>, Noviembre, 2012. Consultado 6 de Julio de 2015.

Pero en otra línea y en último término, se pueden ver opiniones dispares como la del Magistrado del TS, Joaquín Huelin Martínez de Velasco, que defendía que “era preferible buscar otras medidas más sencillas para incrementar la seguridad jurídica, como por ejemplo: sancionar al órgano que dicta una resolución conociendo de antemano su improcedencia, buscando el beneficio obtenido por el escaso número de contribuyentes que presentan recurso”.²⁵

3. Breves apuntes sobre la viabilidad del Arbitraje tributario.

En conexión a lo que antecede, queremos hacer una pequeña aproximación a la posible viabilidad de la introducción del arbitraje en nuestro sistema tributario español. Aunque si bien es cierto que existen algunas corrientes u opiniones que cuestionan su implementación en el ámbito tributario, creemos que existen aspectos positivos en defensa de esta técnica convencional que tienen más peso que las objeciones que puedan darse.

En primer lugar debemos tener claro el concepto de “arbitraje”, el cual lo podemos definir como un sistema de justicia alternativo a los cauces ordinarios de resolución de conflictos que se siguen en los tribunales de justicia. Su finalidad se dirige a que los ciudadanos, mediante un acuerdo de voluntades, puedan poner fin a sus diferencias de forma pacífica mediante la intervención de un tercero neutral, al que se le denomina “arbitro”, el cual resolverá la controversia a través de un “laudo”, que será vinculante y equivalente a una sentencia de un juez.

De esta concepción podemos llegar al siguiente juicio, por un lado nos encontramos ante la existencia de una controversia que origina un litigio entre partes; por otro lado aparece la disponibilidad de las partes, es decir, la cuestión de que las partes gocen de facultades dispositivas sobre el objeto del contrato; y en último término, que se dé el acuerdo de las partes para someterse al arbitraje que concluirá con el laudo que pondrá fin a la controversia.

²⁵ BLANCO, TERESA, “El arbitraje tributario divide la opinión de los juristas”, *Diario Económico, ELECONOMISTA*, <http://www.eleconomista.es>, Noviembre, 2012. Consultado 6 de Julio de 2015.

Ahora bien, la cuestión que nos surge es si de la concepción dada de arbitraje es posible, a modo general su traslado al ámbito tributario. Pues para poder llegar a una respuesta adecuada, en primer lugar debemos analizar los obstáculos que se han ido originando en numerosos debates sobre la implementación del arbitraje en nuestro país. Y es que el citado arbitraje en la esfera tributaria ha venido siendo censurado por distintos elementos, principalmente por la *indisponibilidad del crédito tributario* entre otras cuestiones.

La cuestión de la “indisponibilidad” del crédito tributario se fundamentaba en la existencia en nuestro ordenamiento jurídico de una prohibición de disposición sobre el crédito tributario, lo cual producía la imposibilidad de celebrar transacciones, careciendo por tanto la Administración tributaria de poder de disposición sobre el “objeto del contrato”, porque está vinculada al contenido de la ley, y por ende incapacitada para alterar los elementos esenciales de la obligación tributaria. Si acudimos al art. 18 de la LGT, éste señala que “el crédito tributario es indisponible, salvo que la ley establezca otra cosa”, pues esta última expresión *salvo que la ley establezca otra cosa* supone que la disponibilidad es el resultado de una decisión del propio legislador. Es por tanto que estamos de acuerdo en la siguiente afirmación: “antes de hablar de indisponibilidad, deberíamos hablar de legalidad en la disposición, por lo que sería conveniente que la ley fijara con suficiente precisión los supuestos y el alcance del mecanismo de solución de conflictos salvaguardando así el principio de legalidad que impera en materia tributaria”²⁶.

Pues en el arbitraje no puede invocarse la indisponibilidad del crédito tributario, y ello porque no existe disposición, la Administración no dispone en la solución de controversias. Por tanto estamos de acuerdo con la línea que sigue VICENTE-ARCHE COLOMA, P.²⁷ cuando señala que “las partes no disponen de la obligación tributaria, porque ésta ya ha nacido, se ha aplicado y desarrollado con el mandato establecido en la ley, lo único que sucede es que, ante la existencia de un conflicto, los intervinientes en dicha obligación, en vez de solucionar el litigio a través de los cauces ordinarios de los

²⁶ GARCÍA NOVOA, CÉSAR, “Concepto, caracteres y valoración constitucional del arbitraje” en *Una propuesta para la implementación...*, *Op. Cit.*, p. 203-207.

²⁷ VICENTE-ARCHE COLOMA, PAULA., *El arbitraje en el ordenamiento tributario español: una propuesta*, ed. Marcial Pons, Madrid, 2005, p. 48-60.

recursos y reclamaciones administrativas, deciden someter la controversia a la autoridad de un árbitro”.

De esta forma, creemos que no existe una razón de peso que refrende la exclusión de las fórmulas arbitrales en la esfera tributaria y en consecuencia la indisponibilidad del crédito tributario no impide a la Administración someterse a arbitraje, sino que pensamos que el legislador debe definir con precisión los supuestos concretos y el alcance el mecanismo arbitral.

Por otro lado cabe señalar que existen una serie de principios y criterios que justifican la introducción del arbitraje en el ámbito tributario, y que son: el *principio de eficacia* recogido en el art. 103.1 de la CE, al señalar que “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”. En el sentido del tema tratado se refiere a que se debe garantizar la eficacia de la resolución de los conflictos de la vida social, para lo cual se debe asegurar la existencia de una Administración Pública con capacidad suficiente para cumplir los valores y principios que se recogen en la CE; además del *principio de seguridad jurídica* dirigido a que la Administración acuda a mecanismos convencionales cuando se llegue a una situación de incertidumbre sobre un determinado hecho, al que no resultaría posible llegar mediante el método tradicional; también su justificación se encuentra en el *principio de proporcionalidad*, en el aspecto de la dilación excesiva del proceso, lo cual halla su límite en tal principio; y por último en los *criterios de simplificación y practicabilidad* que se traducen en la existencia de un sistema ágil de resolución de las controversias y de una mayor celeridad en el tratamiento de los asuntos.

Con lo expuesto, consideramos que el arbitraje tributario deber surgir como respuesta a las exigencias de una sociedad que se encuentra en constante cambio que podría transformar la dilación en agilidad y sencillez del proceso tributario. En este sentido entendemos que podrían promoverse las condiciones en aras de mejorar un sistema tributario cuyos actuales “cimientos” han sido incapaces de resolver con celeridad los conflictos que se suscitan en dicha materia. Por ello es necesario crear un escenario que permita proporcionar a sus usuarios una tutela judicial efectiva que

garantice una mayor seguridad jurídica de todos, bien sea mediante la implantación del arbitraje o bien a través de otras medidas que solventen la actual situación de la conflictividad en materia tributaria.



CONCLUSIONES

El reconocimiento del amplio catálogo de derechos y garantías que ofrece el art. 34 de la LGT ha supuesto un gran avance en el marco de las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes, dando paso a la consolidación de una posición más cercana entre el obligado tributario y la administración. De esta forma, y aunque consideramos que todavía queda un gran trabajo por hacer, este reconocimiento se identifica con la necesidad de mantener una constante actualización del ordenamiento tributario de cara a mejorar las citadas relaciones jurídico-tributarias, ofreciendo una visión cada vez mayor de una Administración moderna basada en la eficiencia y eficacia, y en la calidad en la gestión, y ello en base a lo dispuesto en los arts. 9.2 y 103.1 de la CE. En consecuencia se han conseguido por tanto, una relaciones que ya no muestran escalones de “superioridad” entre las parte intervinientes, sino que ocupan posiciones más equilibradas debido al reconocimiento de derechos tales como “información y asistencia al contribuyente”, la posibilidad de “tener constancia o conocimiento de la autoridad que tramita un procedimiento”, y sobre todo, con el “derecho a presentar quejas y sugerencias sobre el funcionamiento de la administración tributaria”, donde el Consejo para la Defensa del Contribuyente juega un papel importante.

Por lo que respecta al citado Consejo y siendo el principal objeto de estudio del presente trabajo, hemos podido comprobar que no solamente ha ejercitado una gran labor social en el ámbito tributario, sino que consideramos que es absolutamente necesario de cara a fortalecer la seguridad jurídica, proporcionando una auténtica vía de defensa de los contribuyentes. A través de su función central, es decir, mediante la recepción de quejas y sugerencias hemos podido asistir a una realidad que apenas es apreciada por la sociedad pero que tiene un importante peso, y es la reducción de la litigiosidad en el ámbito tributario. Pues en la tramitación de las quejas que atiende el Consejo, los contribuyentes en general encuentran la satisfacción de sus pretensiones, lo que da como resultado el evitar acudir a procedimientos de reclamación o la interposición de recursos, lo cual evidencia el gran funcionamiento de dicho órgano que da como fruto la finalidad pretendida, la “descarga” del trabajo en los tribunales, así como por ende la agilización y la celeridad en otros asuntos.

Por otro lado, creemos que es conveniente fortalecer las funciones del Consejo para la Defensa del Contribuyente, pues desde nuestro punto de vista sería aconsejable que los informes que emite el Consejo fueran vinculantes para la Administración tributaria, ya que el hecho de esforzarse en la investigación de un tema concreto y dar respuesta a las pretensiones de los contribuyentes no pueden quedar en un mero informe que se presenta a la Administración tributaria como un “texto más para consulta”. A modo de ejemplo, podemos poner el Informe emitido por el Consejo en la Memoria 2013 dedicado a la “Deducción Autonómica por alquiler de vivienda habitual”. En él se trata el problema del depósito de la fianza cuando el arrendador incumple su obligación de depositarla, previamente recibida por arrendatario, a la administración, por lo que este último pierde su derecho a la correspondiente deducción en el IRPF. De esta manera el Consejo se pronunció dando respuesta a las quejas derivadas de aquella problemática, pero simplemente actuando en calidad de órgano asesor de la Secretaría de Estado de Hacienda, por lo que consideramos que la problemática en ese aspecto continúa y por tanto entendemos que sería más razonable que los informes emitidos tuvieran fuerza vinculante, reflejando así una actuación más independiente y autónoma, y otorgándole funciones más reales que “simbólicas”.

En lo referente al futuro del Consejo estamos de acuerdo con la ampliación de funciones que se han propuesto en varias ocasiones a través de la implementación de medidas alternativas para la solución de controversias en el ámbito tributario. Para ello, se ha planteado otorgarle funciones arbitrales, cuestión que todavía es un debate abierto pues dichas funciones convencionales no están introducidas de momento en nuestro ordenamiento tributario. Ahora bien, sobre dicha cuestión tenemos nuestra propia consideración, aunque coincidimos con la postura que defiende SOLER ROCH, es decir, que el Consejo para la Defensa del Contribuyente podría asumir competencias de un arbitraje “de derecho”, si bien tasado para determinados casos, pero no limitado en las cuantías. Pues entendemos que deber ser un arbitraje de derecho y no de equidad ya que si tenemos en cuenta que el tributo deviene de una obligación legal, los conflictos generados deberán ser resueltos conforme a Derecho. Además el Consejo es el perfecto instrumento para asumir tales funciones, ya que tiene que tratarse de un órgano prefijado con competencias fijadas de antemano para conseguir la finalidad perseguida, la agilidad y celeridad en la resolución de las controversias. Y por último, creemos también que sería conveniente que el laudo que dictara no fuera objeto de recurso de

reposición, ya que pondría en “peligro” la celeridad buscada con el arbitraje, pero si sería admisible la posibilidad de acudir a la vía contencioso-administrativa como medio de impugnación del laudo arbitral en última instancia.

Con todo ello consideramos que el Consejo para la Defensa del Contribuyente es una institución que desde que fue creada ha ido desarrollando un papel importante en las relaciones entre contribuyente y administración, no sólo como vigilante de la corrección material de los servicios que se prestan por parte de esta última, sino que se ha convertido además en uno de los instrumentos garante de los derechos de los contribuyentes, evitando así quienes quisieron ver en él un mecanismo de confrontación y no de colaboración, así como, en su caso, de resolución de conflictos.



BIBLIOGRAFÍA

- AEDAF, “El arbitraje como fórmula contra la litigiosidad tributaria”, *Revista Jurídica, INFORMATIVOJURIDICO*, <http://www.informativojuridico.com>, Noviembre, 2012.
- BLANCO, T., “El arbitraje tributario divide la opinión de los juristas”, *Diario Económico, ELECONOMISTA*, <http://www.eleconomista.es>, Noviembre, 2012.
- GARCÍA NOVOA, C., “Concepto, caracteres y valoración constitucional del arbitraje” en *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*, ed. ePraxis, Madrid, 2015.
- JARACH, D., “Curso Superior de Derecho Tributario”, Cima, Buenos Aires, 1957, p. 155, consultado en *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, (Coord.): ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, CÉSAR, Ed. Dykinson, 2008.
- PEREZ ROYO, F. *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, 22^a ed., Aranzadi, SA, 2012.
- RUIZ, J., “El Consejo de Defensa del Contribuyente acusa a Hacienda de violar los derechos del Contribuyente”, *Diario Digital, VOZPOPULI*, <http://www.vozpopuli.com>, Noviembre, 2013.
- SÁNCHEZ SERRANO, I. “Los españoles, ¿súbditos fiscales?”, consultado en *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, (Coord.): ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, CÉSAR, Ed. Dykinson, 2008.
- SECRETARIA DE ESTADO DE HACIENDA. CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE. “Memoria 2012”, ed. Digital, Subdirección General de Información, Documentación y Publicaciones (Jesús González Barroso), <http://www.minhap.gob.es>
- SECRETARIA DE ESTADO DE HACIENDA. CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE. “Memoria 2013”, ed. Digital, Subdirección General de Información, Documentación y Publicaciones (Jesús González Barroso), <http://www.minhap.gob.es>

- VICENTE-ARCHE COLOMA, P., *El arbitraje en el ordenamiento tributario español: una propuesta*, ed. Marcial Pons, Madrid, 2005.
- YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., “Contribuyentes u obligados tributarios desde la perspectiva constitucional” en *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala* (Coord.): ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, CÉSAR, Ed. Dykinson, 2008.
- VV.AA., ASOREY, R., (Dir.): *Protección constitucional de los contribuyentes*, ed. Marcial Pons, Madrid, 2000.
- VV.AA., CHICO DE LA CÁMARA, P., (Dir.): *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*, ed. ePraxis, Madrid, 2015.
- VV.AA., *Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria*, Madrid, Ministerio de Hacienda, 2001.
- VV.AA., NAVARRO FAURE, A. (Coord): *Manual de Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, 2ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2013.
- VV.AA., ORÓN MORATAL, G. (Coord.): *Estatuto del Contribuyente*, ed., Francis Lefebvre, S.A, 1999.

